

МСФО (IAS) 38

**НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ
АКТИВЫ**

ПЛАН СЕССИИ

- Регулирующие стандарты
- Понятие и определение
- Первоначальное признание и оценка
- Последующая оценка
- Представление и раскрытие информации

РЕГУЛИРУЮЩИЕ СТАНДАРТЫ

- МСФО 38 “Нематериальные активы”
- Последние изменения:
 - декабрь 2003 – проект усовершенствования
 - март 2004 – объединение компаний
- Новая редакция вступает в силу с 31 марта 2004 года
- Поощряется досрочное применение
(факт досрочного применения должен быть раскрыт)

РЕГУЛИРУЮЩИЕ СТАНДАРТЫ

МСФО 38 не применяется к сугубо специфическим нематериальным активам:

- права, связанные с разработкой и добычей невозобновляемых ресурсов (IFRS 6);
- нематериальные активы страховых компаний (IFRS 4).

РЕГУЛИРУЮЩИЕ СТАНДАРТЫ

МСФО 38 не применяется также к нематериальным активам, которые являются предметом другого стандарта:

- отложенные налоговые активы (МСФО 12)
- аренда (МСФО 17)
- активы, связанные с вознаграждением работникам (МСФО 19)
- финансовые активы (МСФО 39)
- нематериальные активы для продажи (IFRS 5)
- приобретенная деловая репутация (IFRS 3)

РЕГУЛИРУЮЩИЕ СТАНДАРТЫ

- МСФО 36 «Обесценение активов»
- МСФО 23 «Затраты по займам»
- МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

МСФО 38 определяет нематериальный актив как

- идентифицируемый
- неденежный
- не имеющий физической формы актив
- контроль в результате прошлых событий
- приток экономических выгод в будущем

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Идентифицируемый

- отличимый от деловой репутации;
- отделяемый (можно использовать, продать, обменять или сдать в аренду);
- происходит из юридических прав.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Неденежный (немонетарный)

- в соответствии с определением МСФО 21;
- денежный (монетарный) актив – это денежные средства, а также счета к получению или погашению в четко установленной или определяемой сумме.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Не имеющий физической формы

Многие активы инкорпорируют и физический элемент, и неосязаемую ценность, например:

- техника с программным обеспечением;
- прототипы и опытные образцы;
- юридическая документация (патенты, лицензии).

Компания должна выделить наиболее значимый элемент и применить соответствующий стандарт.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Контроль

- способность компании получать выгоды, приносимые активом, и при этом ограничивать доступ к этим выгодам другим;
- обычно контроль подтверждается юридическими правами на нематериальный актив;
- контроль может также обеспечиваться другими средствами.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Будущие экономические выгоды

- увеличение доходов;
- экономия затрат;
- прочие преимущества.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Критерии признания:

- соответствие определению;
- возможность надежно оценить фактическую или справедливую стоимость.

СХЕМА ПРИЗНАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА



ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Первоначальное признание и оценка нематериальных активов определяются способом их приобретения:

- отдельная покупка;
- покупка в рамках объединения бизнеса;
- обмен активами;
- приобретение через правительственную субсидию;
- внутреннее создание актива.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Отдельная покупка – нематериальный актив признается по фактической себестоимости, которая включает:

- цену покупки (за вычетом скидок);
- импортные пошлины;
- невозмещаемые налоги;
- затраты, необходимые для доведения актива в состояние, пригодное для использования.

Прочие затраты относятся на расходы согласно методу начисления.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Какие затраты не могут быть включены в стоимость НА:

- рекламные затраты по продвижению на рынке приобретенной торговой марки;
- пенсионное вознаграждение работников, занятых доработкой программного обеспечения;
- тестирование производственного процесса;
- обучение персонала работе с новым классом покупателей;
- административные затраты;
- первоначальные операционные убытки;
- разница между номинальной и дисконтированной суммой платежа.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Покупка в рамках объединения компаний – нематериальный актив признается по справедливой стоимости, которую определяют:

- текущая цена покупателя на активном рынке;
- цена последней сделки;
- цена сделки между осведомленными, не связанными лицами, желающими совершить сделку;
- ценность использования (т.е. дисконтированная стоимость);
- специальные методики оценки уникальных нематериальных активов.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

ВАЖНО:

если при объединении компаний справедливая стоимость нематериального актива не может быть надежно оценена, то данный нематериальный актив включается в состав деловой репутации.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Обмен активами – приобретенный актив оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда:

- обмен активами лишен коммерческой сущности
 - ожидаемые денежные потоки не меняются;
 - или ценность для компании не меняется;
 - и разница в справедливой стоимости активов не существенна;
- или справедливая стоимость полученного и переданного актива не может быть надежно оценена.

В этом случае полученный актив оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Приобретение через правительственную субсидию – и нематериальный актив, и правительственная субсидия – могут оцениваться:

- по справедливой стоимости
- по номинальной стоимости

Примеры:

- право пользование аэропортом;
- лицензии на теле- и радиовещание;
- лицензии на импорт;
- экспортные квоты;
- и т.п.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Внутреннее создание нематериальных активов

- научные исследования: никогда не капитализируются;
- конструкторские разработки: затраты капитализируются, если удовлетворяются все специальные критерии признания помимо общих;
- начальные («пусковые») затраты, затраты на обучение, рекламу и передислокацию (реорганизацию) не капитализируются;
- внутренне созданная деловая репутация не признается.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Стадия исследования

- деятельность, направленная на создание нового знания;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем и услуг, поиск путей приложения новых знаний;
- оценка результатов исследования;
- отбор результатов.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

ВАЖНО:

затраты, отнесенные на расходы периода, не могут быть впоследствии признаны в качестве нематериального актива.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Стадия разработки

- проектирование, конструирование и тестирование предпроизводственных образцов и моделей;
- создание пилотных производственных мощностей, недостаточных для коммерческого производства;
- создание и тестирование новых или улучшенных материалов, приборов, продуктов, систем и процессов на базе отобранных результатов научных исследований.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

ВАЖНО:

при внутреннем создании нематериального актива любые сомнения между стадией исследования и разработки трактуются в пользу исследования и немедленного отнесения затрат на расходы периода (принцип осмотрительности).

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ

Критерии признания конструкторских разработок в составе нематериального актива:

Компания должна продемонстрировать ВСЕ из ниже перечисленного:

- техническую осуществимость завершения разработок;
- намерение довести разработки до конца и использовать или продать их результаты;
- способность использовать актив или продать его;
- способ создания вероятных экономических выгод;
- доступность ресурсов для завершения разработок;
- способность надежно оценить затраты по созданию данного актива.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

В себестоимость внутренне созданного нематериального актива включается:

- прямые затраты на материалы и услуги;
- прямые затраты труда;
- регистрационные сборы;
- амортизация активов, вовлеченных в разработку;
- прочие затраты, непосредственно связанные с созданием актива.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

ВАЖНО:

капитализированные затраты на разработки необходимо проверять на предмет обесценения на отчетную дату, а также когда имеются признаки обесценения актива.

ОЦЕНКА И ПЕРЕОЦЕНКА

Последующие затраты на нематериальный актив

- увеличивают стоимость объекта, если
 - существует высокая вероятность, что объект будет приносить экономические выгоды сверх первоначально определенных норм;
 - затраты могут быть надежно оценены и отнесены на актив;
- при несоблюдении хотя бы одного условия затраты списываются на расходы периода по мере возникновения;
- очень редко последующие затраты на нематериальный актив будут удовлетворять критериям признания.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Два метода учета нематериальных активов

- метод учета по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения;
- метод учета по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Переоценка нематериальных активов допускается, только если по данному активу существует **активный рынок**.

- Могут переоцениваться **однородные** активы, например:
 - лицензии на вылов рыбы;
 - квоты на загрязнение окружающей среды;
 - производственные квоты;
 - лицензии на услуги такси.
- Не могут переоцениваться **уникальные** активы, например:
 - патенты;
 - торговые марки;
 - авторские права.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Переоценка нематериальных активов может производиться:

- пропорциональным методом;
- методом списания.

Переоценке подлежит группа нематериальных активов.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

- Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, то переоценка кредитруется на счета капитала (если по данному активу отсутствует накопленный убыток от обесценения).
- Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, то переоценка относится на убыток от обесценения в отчет о прибылях и убытках (если по данному активу отсутствует резерв переоценки в составе капитала компании).

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Для последующей оценки нематериального актива компания должна определить

- срок полезного использования актива;
- метод амортизации;
- ликвидационную стоимость объекта.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Срок полезного использования

- нематериальные активы могут иметь **неопределенный срок** полезного использования (например, возобновляемые лицензии, если возобновление высоко вероятно и не требует существенных затрат);
- активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются, но проверяются на предмет обесценения
 - на каждую отчетную дату;
 - при наличии признаков обесценения.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Срок полезного использования

Если срок полезного использования ограничен, компания учитывает следующие факторы:

- жизненный цикл продукта
- стабильность индустрии
- спрос
- конкуренцию
- срок действия юридических прав

Примечание:

допущение о том, что срок полезного использования нематериальных активов не может превышать 20 лет, отменено в новой редакции стандарта.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Амортизация

- метод амортизации должен отражать график поступления экономических выгод от пользования активом;
- допускается использование следующих методов:
 - метод прямолинейного равномерного списания (линейный);
 - метод уменьшающегося остатка;
 - метод объема производства;
- как правило применяется метод прямолинейного равномерного списания (линейный).

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Амортизация

- начисление амортизации начинается, когда актив ГОТОВ К ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
- начисление амортизации прекращается, когда
 - балансовая стоимость актива равна его ликвидационной стоимости;
 - актив классифицирован как предназначенный для продажи;
 - актив выбывает;
 - от актива более не ожидается экономических выгод, и он списывается с баланса.

АМОРТИЗАЦИЯ И ЮРИДИЧЕСКИЕ ПРАВА НА АКТИВ

Если контроль над будущими экономическими выгодами от нематериального актива достигается путем реализации юридических прав, которые были предоставлены на ограниченный период, срок полезного использования нематериального актива не должен превышать период действия юридического права, кроме случаев, когда:

- a) юридические права являются возобновляемыми; и
- b) возобновление является практически несомненным.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

Ликвидационная стоимость

- ликвидационная стоимость нематериального актива принимается равной нулю, кроме случаев, когда:
 - существует обязательство третьей стороны выкупить актив в конце срока его полезного использования;
 - по данному активу имеется активный рынок, ожидается, что он будет существовать на протяжении срока полезного использования актива и ликвидационная стоимость может быть определена со ссылкой на этот рынок.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

Прекращение признания осуществляется:

- при выбытии актива, или
- в случае, если не ожидается получения в будущем экономических выгод от его использования и последующего выбытия.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

В финансовой отчетности должна быть раскрыта информация, существенная для понимания деятельности компании:

- a) сроки полезного использования или нормы амортизации;
- b) применяемые методы амортизации;
- c) валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация на начало и конец периода;

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

- d) отдельная статья ОПУ, в которую включена амортизация нематериальных активов;
- e) изменение стоимости и переоценка нематериальных активов;
- f) списание на расходы затрат на научные исследования и конструкторские разработки;

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

g) выверка балансовой стоимости на начало и конец периода:

- 1) поступления;
- 2) прекращение использования и выбытие;
- 3) увеличение/уменьшение за период в результате переоценок;
- 4) убытки от обесценения, признанные в течение периода в отчете о прибылях и убытках согласно МСФО 36 «Обесценение активов»;

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

- убытки от обесценения, восстановленные в течение периода в отчете о прибылях и убытках согласно МСФО 36;
- амортизация, признанная в течение периода;
- курсовые разницы, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранной компании в валюту отчетности; и
- другие изменения балансовой стоимости в течение периода.