



# **Нематериальные необоротные активы**

**МСФО 38**

## **План:**

- .Международные и национальные стандарты, регулирующие порядок учета и отчетности нематериальных активов**
- .Определения**
- .Экономическое содержание НМА, их признание**
- .Оценка НМА при признании**
- .Оценка НМА после признания**
- .Амортизация НМА, методы ее расчет**
- .Прекращение признания**
- .Синтетический учет наличия и движения НМА**

## *Нематериальные необоротные активы*

- Целью стандартов МСФО 38 и НСБУ 12 является установлены порядка учета нематериальных активов, которые специально не рассматриваются в других Международных стандартах и НСБУ. Стандарт также устанавливает критерии признания, способы оценки балансовой стоимости НМА и требует раскрытия определенной информации о НМА.

### *Область применения*

Данный стандарт применяется в отношении всех нематериальных активов, кроме:

активов, описанных в других стандартах (МСФО (IAS) 2, МСФО 11, МСФО 12, МСФО 19, МСФО 32, МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 4 и МСФО (IFRS) 5).

прав на минеральные ресурсы и затрат на разведку, разработку и добычу минералов и пр.

## *Нематериальные необоротные активы*

Нематериальный актив - это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

*Актив* - это ресурс:

- контролируемый компанией в результате прошлых событий;
- от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод.

- -промышленную собственность - патенты на изобретения, патенты на селекционные достижения, патенты на промышленные образцы, свидетельства на товарные знаки, свидетельства на знаки обслуживания;
- -объекты авторского права и смежных прав - произведения науки, литературы, музыки, живописи и иных видов искусства, программы для ЭВМ, базы данных и топологии микросхем;
- -информация, представляющая коммерческую тайну - ноу-хау - т. е. знания технического, финансового или административно-управленческого характера приносящие или могущие приносить доход или иную пользу, результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, не охраняемая патентами проектная, конструкторская и технологическая документация. Имущественные права включают права пользования землей, водными и другими природными ресурсами, недрами, имуществом и т.п.



# Нематериальные необоротные активы

## Критерии определения

### **"Идентифицируемость"**

Нематериальный актив, внутренне созданный или полученный в результате объединения компаний, является идентифицируемым, если он:

- отделяем;
- проистекает из договорного или иного юридического права.

### **"Контроль"**

Контроль означает:

право на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса;

а также возможность запретить доступ других к этим выгодам.

# Нематериальные необоротные активы

## "Будущие экономические выгоды"

Они представляют собой чистый приток денежных средств, включая повышение доходов и/или экономию затрат.

### **Признание и первоначальная оценка** **Общие критерии**

- Нематериальный актив должен быть признан, если он отвечает:  
*определению* нематериального актива (см. выше);  
*критериям признания*, приведенным в стандарте.
- Критерии признания следующие:  
*вероятно*, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию;  
стоимость актива может быть *надежно оценена*.
- Вероятность будущих экономических выгод необходимо оценить, используя обоснованные и подкрепляемые допущения, при этом предпочтение следует отдавать внешним свидетельствам.

## *Нематериальные необоротные активы*

### **Первоначальная оценка - по первоначальной стоимости**

Нематериальный актив должен первоначально оцениваться по первоначальной стоимости (себестоимости).

Нематериальный актив может быть получен (приобретен):

- отдельно;
- в рамках объединения компаний;
- через государственную субсидию;
- путем обмена активами.



# Нематериальные необоротные активы

## *Последующие затраты*

### *Нематериальные активы*

В большинстве случаев, говорить о приращении стоимости или замене компонентов нематериального актива не приходится.

Большинство последующих затрат лишь обеспечивают доступ к будущим экономическим выгодам, сосредоточенным в существующем нематериальном активе, и не отвечают критериям признания нематериального актива согласно МСФО (IAS) 38.

Наконец, бывает непросто соотнести последующие затраты с конкретным нематериальным активом.

Поэтому, последующие затраты могут быть включены в стоимость актива лишь в очень редких случаях. Обычно, они списываются на расходы периода.

Последующие затраты на бренды, торговые марки, названия публикаций, списки потребителей и пр. (внутренне созданные и приобретенные у третьих сторон) всегда должны относиться на расходы.



*Нематериальные необоротные активы*

***Внутренне созданные  
нематериальные активы***

***Внутренне созданный гудвилл***

Внутренне созданный гудвилл  
признаваться не должен.

# Нематериальные необоротные активы

## Прочие внутренне созданные активы

- Иногда бывает трудно определить, отвечает ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, а именно:
  - Определить, имеется ли идентифицируемый актив, который принесет вероятные будущие экономические выгоды;
  - Возможно ли надежное определение стоимости такого актива.
- Внутренне созданные бренды, торговые марки, публикуемые названия, перечни потребителей и т.п. не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

## *Нематериальные необоротные активы*

### **Особые критерии признания внутренне созданных нематериальных активов**

В дополнение к соблюдению общих требований к признанию и первоначальной оценке нематериального актива (см. раздел 2.1), компания должна также применять дополнительные критерии ко всем внутренне созданным нематериальным активам.

Процесс создания нематериального актива компания должна разделять на два этапа:

- "этап исследований";
- следующий за ним "этап разработки".

# Нематериальные необоротные активы

## *НИОКР, приобретенные в ходе объединения компаний*

Продолжающийся проект НИОКР, приобретенный в ходе объединения компаний, подлежит признанию отдельно от гудвилла, если этот проект удовлетворяет критериям признания нематериального актива и его справедливая стоимость поддается надежной оценке. (МСФО (IFRS) 3)

Продолжающийся проект НИОКР удовлетворяет критериям признания нематериального актива, если:

- удовлетворено определение актива; и
- проект является идентифицируемым, т.е. он отделяем либо проистекает из договорных или иных юридических прав.



## *Нематериальные необоротные активы*

### **Признание расходов и затрат**

Затраты по нематериальной статье подлежат списанию на расходы периода в момент возникновения, за исключением случаев, когда:

- они входят в стоимость нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания; или
- статья приобретена в ходе объединения компаний и не подлежит признанию в качестве нематериального актива.

# Нематериальные необоротные активы

## **Затраты, подлежащие капитализации, включают:**

- затраты на использованные материалы и услуги;
- заработную плату и другие затраты, связанные с работниками;
- плату за регистрацию юридических прав;
- амортизацию оборудования, использованного на этапе разработки;
- амортизацию патентов и лицензий, использованных в ходе создания нематериального актива;
- прочие затраты, непосредственно относимые на актив;
- накладные расходы, которые могут быть отнесены на актив на обоснованной и последовательной основе.

## **Нематериальные необоротные активы**

**Следующие расходы не являются компонентами себестоимости внутренне созданного нематериального актива:**

- бытовые, административные и прочие накладные расходы;
- установленные неэффективности и первоначальные операционные убытки, понесенные до достижения плановых показателей работы;
- затраты, ранее отнесенные на расходы (например, на этапе исследований);
- затраты на обучение персонала.

## ***Нематериальные необоротные активы***

### ***Оценка после первоначального признания***

Компания может выбрать модель оценки либо по первоначальной, либо по переоцененной стоимости.

### ***Модель оценки по первоначальной стоимости***

Первоначальная стоимость минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие накопленные убытки от обесценения.

# Нематериальные необоротные активы

## *Модель оценки по переоцененной стоимости*

Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, так чтобы балансовая стоимость на отчетную дату не отличалась существенно от справедливой стоимости.

Модель оценки по переоцененной стоимости не разрешает:

- переоценку нематериальных активов, которые не были прежде признаны как активы; или
- первоначальное признание нематериальных активов по суммам, отличающимся от их себестоимости.

Переоценка проводится по тем же принципам, что и при учете других активов.



# **Нематериальные необоротные активы**

## **Активный рынок**

Переоценка нематериальных активов на практике будет встречаться довольно редко, поскольку едва ли можно ожидать, что для многих таких активов будет существовать активный рынок:

## **Срок полезной службы**

Срок полезной службы нематериального актива должен быть оценен на предмет конечности.

Конечный срок полезной службы определяется как временной промежуток либо количество производимой продукции. Нематериальный актив с конечным сроком полезной службы подлежит амортизации.

"Неопределенный" срок полезной службы не значит "бесконечный".

Срок полезной службы считается неопределенным, если невозможно установить предел периода, в течение которого от актива ожидаются чистые поступления денежных средств. Амортизация на нематериальный актив с неопределенным сроком службы не начисляется.

# *Нематериальные необоротные активы*

## *Ограниченный срок полезной службы*

### *Договорные или иные юридические права*

Если речь идет о возобновляемых правах и есть свидетельства того, что возобновление прав возможно без значительных дополнительных затрат, срок полезной службы включает продления.

Таковыми свидетельствами могут быть предыдущий опыт или согласие третьей стороны. Если стоимость возобновления значительна, то речь, по сути, идет о новом нематериальном активе.

# *Нематериальные необоротные активы*

## **Амортизация**

Применяемый метод амортизации должен отражать способ потребления компанией экономических выгод от актива. Если такой способ не может быть надежно определен, то должен использоваться метод равномерного начисления (линейный метод).

Амортизационные начисления включаются в расходы периода за исключением случаев, когда их можно включить в стоимость другого актива.

# Нематериальные необоротные активы

## Ликвидационная стоимость

Ликвидационная стоимость нематериального актива должна приниматься равной нулю, кроме следующих случаев:

- имеется *обязательство* третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезной службы; или
- существует *активный рынок* для актива и:
- ликвидационная стоимость может быть определена путем ссылки на этот рынок;
- вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.

# **Нематериальные необоротные активы**

## ***Пересмотр срока полезной службы***

Срок полезной службы и метод начисления амортизации должны пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года.

## ***Неопределенный срок полезной службы***

Нематериальный актив с неопределенным сроком полезной службы:

- не подлежит амортизации; но
- проверяется на предмет обесценения:
- ежегодно; и
- при наличии признаков обесценения.

Пересмотр срока полезной службы с неопределенного в ограниченный указывает на возможное обесценение нематериального актива.



# Нематериальные необоротные активы

## Обесценение и прекращение признания Убытки от обесценения

МСФО (IAS) 36 *Обесценение активов* содержит положения относительно:

- того, как и когда необходимо тестировать балансовую стоимость активов на предмет на обесценения;
- порядка определения возмещаемой суммы; и
- порядка признания и возврата убытков от обесценения.

# Нематериальные необоротные активы

## Устранение и выбытие

- Признание нематериального актива должно прекращаться (т.е. актив изымается из баланса):  
при выбытии, или  
когда от его использования и последующего выбытия не ожидаются никакие будущие экономические выгоды.
- Прибыль или убытки, возникающие при этом, должны определяться как разница между:
  - чистыми поступлениями от выбытия и
  - балансовой величиной актива.

Они должны признаваться как доход или расходы в отчете о прибылях и убытках за период выбытия или вывода актива из эксплуатации.

# Нематериальные необоротные активы

## **Раскрытие информации Нематериальные активы**

В финансовой отчетности должна раскрываться учетная политика, принятая для учета нематериальных активов и, в отношении каждого класса нематериальных активов, необходимо раскрывать следующее:

- Является ли срок полезной службы неопределенным или ограниченным.
- Валовую балансовую сумму и накопленный износ (включая накопленные убытки от обесценения) на начало и конец периода;
- Статью отчета о прибылях и убытках, в которую включена амортизация;
- Выверку балансовой стоимости на начало периода и на конец периода, с указанием всех изменений сумм в течение периода, с анализом по видам.

## **Нематериальные необоротные активы**

### **Отдельные существенные нематериальные активы**

При определении, является ли индивидуальный нематериальный актив существенным, следует рассмотреть, например, следующее:

- Его первоначальную стоимость или балансовую стоимость в пропорции к сумме всех нематериальных активов и общих активов;
- Сумму, отнесенную на расходы периода (в отношении амортизации и/или обесценения), в пропорции к чистой прибыли или убытку.

## *Нематериальные необоротные активы*

### **Неопределенный срок полезной службы**

Необходимо указать балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезной службы и объяснить, почему срок полезной службы признан неопределенным (в т.ч. описать основные факторы, которые обусловили такой вывод).



# **Нематериальные необоротные активы**

## **Изменения в бухгалтерских оценках**

Согласно МСФО (IAS) 8, компания обязана раскрывать информацию о характере и суммах изменений в бухгалтерских оценках, которые являются существенными для текущего отчетного периода или могут оказаться существенными в последующие периоды.

## **Обесценение**

Информация об обесценении нематериальных активов раскрывается согласно положениям МСФО (IAS) 36.

## **Нематериальные необоротные активы**

### **Нематериальные активы, приобретенные на средства правительственных субсидий**

В отношении нематериальных активов, приобретенных на средства правительственных субсидий и первоначально признанных по справедливой стоимости необходимо указать:

- первоначально признанную справедливую стоимость активов;
- их балансовые стоимости; и
- какая модель последующей оценки используется: по первоначальной или по переоцененной стоимости.

## *Нематериальные необоротные активы*

### **Прочее**

Факт ограничения права собственности на нематериальные активы и их балансовые стоимости, а также балансовые стоимости нематериальных активов, переданных в обеспечение обязательств.

# Нематериальные необоротные активы

## Переоценка

Если активы учитываются по стоимости переоценки, необходимо, что бы была раскрыта следующая информация:

- дата проведения переоценки (по классу нематериальных активов);
- балансовая стоимость переоцененных нематериальных активов (по классу нематериальных активов);
- балансовая стоимость, которая была бы включена в финансовую отчетность при использовании модели учета по первоначальной стоимости (по классам активов);
- величина суммы дооценки, которая относится к нематериальным активам в начале и в конце периода, с указанием изменений в течение периода и любых ограничений на распределение остатка акционерам;
- методы и существенные допущения, которые применялись при определении справедливой стоимости.

## *Нематериальные необоротные активы*

### ***Затраты на исследования и разработку***

Необходимо раскрыть информацию обо всех затратах на исследования и разработку, признанные в качестве расходов в течение периода.



## *Нематериальные необоротные активы*

### **Вы должны знать и уметь:**

- Проводить различие между гудвиллом и прочими нематериальными активами;
- Обсуждать характер и возможные подходы к учету внутренне созданного гудвилла;
- Определять критерии первоначального признания и оценки нематериальных активов;
- Описывать и применять требования МСФО 38 к внутренне созданным активам, кроме деловой репутации (гудвилла), например, исследования и разработки.

8. В плане счетов для учета НМА предусмотрены счета 101,102,103. Поступление НМА отражается по дебету счета 101, а списание по кредиту. Начисленная амортизация отражается по кредиту счета 102, а ее списание по дебету данного счета. Рассмотрим бухгалтерские записи по учету НМА

## Покупка НМА

| D-t | K-t | сумма |
|-----|-----|-------|
| 101 | 531 | 700   |

## За счет вклада в уставный капитал

| D-t | K-t | сумма |
|-----|-----|-------|
| 101 | 302 | 800   |

# Безвозмездное поступление

| D-t | K-t      | сумма |
|-----|----------|-------|
| 101 | 335, 611 | 500   |

на нематериальные активы амортизация начисляется следующим образом - для тех, срок использования которых неизвестен, - до 10 процентов, а для тех, срок использования которых известен, - по годам в суммах, пропорциональных сроку использования

Рассмотрим проводки:

| № | Содержание операций  | D-t         | K-t | сумма |
|---|--|-------------|-----|-------|
| 1 | Начислена амортизация НМА, которые используются в производстве       | 202         | 102 | 60,00 |
| 2 | Начислена амортизация НМА, которые используются непромышленной сфере | 701,<br>731 | 102 | 50,00 |



Стоимость товарных знаки, ноу-хау и др. Активов могут не списываться, так как они приносят прибыль. Выбытие НМА может произойти в следующих случаях :

- Продажа

| № | Содержание операции                      | D-t         | K-t         | сумма  |
|---|--|-------------|-------------|--------|
| 1 | Списание НМА по первоначальной стоимости | 701,<br>731 | 101         | 400,00 |
| 2 | Списана амортизация                      | 102         | 701,<br>731 | 120,00 |
| 3 | Счет-фактура представлена покупателю     | 211         | 601,<br>611 | 600,00 |

## 2. Списание в резултате непригодности

| D-t | K-t | сумма |
|-----|-----|-------|
| 731 | 101 | 200   |
| 801 | 731 | 200   |