

Тема 7. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Визначення та класифікація. Визнання та оцінка. Витрати на дослідження та розробки. Методи нарахування амортизації. Наступні витрати. Оцінка нематеріальних активів на дату балансу. Зменшення корисності нематеріальних активів. Облік вибуття нематеріальних засобів. Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

МСБО 38 «НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ»

Мета: Роз'яснити правила обліку нематеріальних необоротних активів

Визначення

Визначення	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має фізичної форми, але може бути ідентифікований і утримується для використання у виробництві або постачанні товарів та послуг. А також для передачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.		
Приклади	<p><i>Приклади нематеріальних активів:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • патенти; • авторські права (наприклад, на програмне забезпечення); • ліцензії; • інтелектуальна власність, наприклад, технічні знання, отримані в результаті дослідницьких і конструкторських робіт; • торговельні марки, включаючи бренди і назви публікацій; • кінofilmи і вдеofilmи. 		
Критерії визначення	<p><i>Ідентифікованість</i> Нематеріальний актив, внутрішньо створений або отриманий у результаті об'єднання компанії, якщо він:</p> <ul style="list-style-type: none"> • відокремлюваний; <p><i>Актив відокремлюваний, якщо його можна реалізувати – індивідуально або спільно з пов'язаними з ним активами, зобов'язаннями і договорами – наприклад, орендувати, передати, продати або обміняти.</i></p> <p>або</p> <ul style="list-style-type: none"> • виникає з договрного або іншого юридичного права. <p><i>Передача та відчуження цих прав, а також можливість відокремити їх від інших прав і зобов'язань компанії і пролонгувати дозволяють вважати нематеріальний актив від гудволу, придбаного в ході об'єднання компанії</i></p>	<p><i>Контроль</i> Контроль означає право на одержання майбутніх економічних вигод, що надходять в і покладеного в основу ресурсу; а також можливість заборонити доступ інших до цих вигод</p>	<p><i>Майбутні економічні вигоди</i> Вони являють собою чисте надходження коштів, включаючи підвищення доходів і/або економію витрат. <i>Використання інтелектуальної власності у виробництві може призвести не до збільшення майбутніх доходів, а до зниження виробничих витрат</i></p>

Визнання і первісна оцінка

Нематеріальний актив має бути визнаний, якщо він відповідає:

- визначенню нематеріального активу;
- критеріям визнання, наведеним у стандарті.

Критерії визнання наступні:

- ймовірно, що майбутні економічні вигоди, що відносяться до цього активу, будуть надходити в компанію;
- вартість активу може бути надійно оцінена.

Нематеріальний актив повинен спочатку оцінюватися згідно з первісною вартістю (собівартістю).

<p>Окрема купівля</p>	<p>Якщо нематеріальний актив придбано окремо, собівартість нематеріального активу звичайно може бути надійно оцінена. «Собівартість» визначається згідно з тими самими принципами, що й при обліку інших активів. При відстрочці платежу собівартість являється собою еквівалент грошової суми; а різниця між цією сумою і сумарними платежами визнається як витрати за процентами, якщо не використовують МСБО 23.</p>
<p>Купівля як частина об'єднання компанії</p>	<p>Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в ході об'єднання компанії, ґрунтується на його «справедливій вартості» на дату купівлі незалежно від того, чи визнавався цей нематеріальний актив компанією, що здобула його до об'єднання (МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання компанії»).</p> <p>Справедлива вартість нематеріального активу, придбаного в ході об'єднання компанії, звичайно піддається надійній оцінці, і таким чином нематеріальний актив може бути визнаний окремо від гудволу.</p> <p>Відсутності припущення, що якщо термін корисності служби нематеріального активу закінчився, то його справедлива вартість може бути надійно оцінена.</p> <p>Справедлива вартість на дату покупки може бути оцінена за допомогою:</p> <ul style="list-style-type: none"> - поточної ціни покупця на активному ринку (якщо такий ринок існує); - ціни останніх подібних операцій при покупці аналогічних активів; - мультиплікаторів, застосовуваних до таких показників як дохід; - дисконтованих майбутніх чистих грошових потоків. <p>Можливість виокремлення нематеріального активу, придбаного в ході об'єднання компанії, може бути продемонстровано тільки тоді, коли цей актив розглядається як частина пов'язаного з ним основного засобу або іншого нематеріального активу. Така група активів визнається як єдиний нематеріальний актив окремо від гудволу, якщо справедливі вартості, що входять у групу активів, не піддаються надійній оцінці на індивідуальній основі. Надійне визначення справедливої вартості може бути неможливим тільки у тому випадку, коли нематеріальний актив виникає з договірного або іншого юридичного права:</p> <ul style="list-style-type: none"> - не відокремлюваним; або - відокремленим, але у відношенні таких або аналогічних активів відсутній дані про операції обміну.
<p>Державна субсидія</p>	<p>У деяких випадках нематеріальний актив може бути отриманий безкоштовно або за номінальне відшкодування, через урядову субсидію (наприклад, права посадки в аеропорт, ліцензії на радіо- і телемовлення, імпорти квоти, квота на забруднення навколишнього середовища).</p> <p>Відповідно до МСБО 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу» як нематеріальний актив, так і урядова субсидія можуть бути спочатку виконані по справедливій вартості або по собівартості (яка може дорівнювати нулю).</p>
<p>Обмін активами</p>	<p>Нематеріальний актив, отриманий в обмін на немонетарний актив (або на комплекс монетарних і немонетарних активів), оцінюється по справедливій вартості, крім випадків, коли:</p> <ul style="list-style-type: none"> - операція обміну по суті не комерційною; або - справедлива вартість анотриманих, анпереданих активів не піддається надійній оцінці. <p>Якщо придбаний актив не оцінюється по справедливій вартості, то він оцінюється по балансовій вартості переданих в обмін на нього активів.</p> <p><i>Операція обміну по суті комерційною, якщо, наприклад, отриманий переданий активи суттєво відрізняються по ризиках, даті отримання і розмах пов'язаних з ними грошових потоків</i></p>

Внутрішньостворені нематеріальні активи

Внутрішньостворений гудвіл	Інші внутрішньостворені активи
<p>Внутрішньостворений гудвіл визнаватися не повинен. Хоча гудвіл може існувати в будь-якій компанії, його визнанням як активу перешкоджає те, що він не може бути ідентифікованим ресурсом (тобто не відокремлюється від не виникає з договірного або іншого юридичного права), контрольованим підприємством, а його собівартість не може бути надійно оцінена</p>	<p>Іноді буває важко визначити, чи відповідає внутрішньостворений нематеріальний актив критеріям визнання, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> чи можна ідентифікувати актив, що принесе ймовірні майбутні економічні вигоди; чи можливо надійно визначення вартості такого активу. Буває нелегко розділити вартість внутрішньоствореного нематеріального активу від витрат на підтримку або збільшення внутрішньоствореного гудволу компанії, а також від поточних витрат на господарську діяльність. <p><i>Внутрішньостворені бренди, торговельні марки, опубліковані назви, переліки споживачів та ін. не підлягають визнанню як нематеріальні активи. Витрати на них не можуть бути відділені від загальних витрат на розвиток бізнесу</i></p>

Процес створення нематеріального активу компанія повинна розділяти на два етапи:

- етап досліджень;
- етап розробки.

	Етап досліджень	Етап розробки
Облік	<p>На етапі досліджень компанія не може продемонструвати, що існує нематеріальний актив, який буде створювати ймовірні майбутні економічні вигоди.</p> <p>Витрати на дослідження завжди визнаються як витрати в момент їхнього виникнення.</p>	<p>Нематеріальний актив, що виникає з розробок, повинен визнаватися тоді, коли компанія повною мірою може продемонструвати наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> технічне забезпечення завершення нематеріального активу так, щоб він був у наявності для використання або продажу; свій намір завершити нематеріальний актив, а також використовувати або продати його; свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив; спосіб одержання ймовірних майбутніх економічних вигод від нематеріального активу; наявність достатніх технічних, фінансових інших ресурсів для завершення розробки, а також для використання або продажу нематеріального активу; здатність надійно оцінити витрати, що відносяться до нематеріального активу в ході його розробки.
Приклади	<ul style="list-style-type: none"> діяльність, спрямована на одержання нових знань; пошук, оцінка й остаточний підбір способів застосування результатів досліджень або інших знань; пошук альтернативних матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг; формулювання, конструювання, оцінка й остаточний підбір можливих альтернатив для нових або поліпшених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг 	<ul style="list-style-type: none"> проектування, конструювання і тестування заготовок і моделей; проектування інструментів, шаблонів, форм і штампов, що включають нову технологію; проектування, конструювання й експлуатація дослідно-установки, що за масштабами не підходить економічно для комерційного виробництва; проектування, конструювання і тестування обраних альтернативних матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг
	<p>Витрати на нематеріальну статтю, визнані спочатку як витрати, не повинні згодом визнаватися як частина собівартості нематеріальних активів.</p>	

	Власн. НДДКР	Придбан. НДДКР	НДДКР, придбан. в ход. об'єднання компаній
Оцінка	Надійшла оцінка соб. вартості вимага наявно системи калькуляції соб. вартості, здатно визначити витрати за різними шляхами створення. вартість внутрішньоствореного нематеріального активу включає всі витрати. безпосередньо понесені в зв'язку з його створенням, виробництвом доведенням до стану готовності до використання згідно з призначенням, передбаченим керівництвом	Наступні витрати в зв'язку з придбаними ще не завершеними науково-дослідними конструкторськими роботами, враховуються за аналогію з витратами на внутрішні НДДКР із поділом на стадії дослідження і розробки. Витрати на дослідження – списуються на витрати в м'ру виникнення. Витрати на розробку – списуються на витрати в м'ру виникнення, якщо вони не задовольняють критеріям визнання. Витрати на розробку, що задовольняють критеріям визнання, включаються в балансову вартість придбаного дослідно-конструкторського проекту.	Триваючий проект НДДКР, придбаний у ході об'єднання компаній, підлягає визнанню окремо від гудвілу, якщо цей проект задовольняє критеріям визнання нематеріального активу і його справедлива вартість піддається надійній оцінці (МСФЗ (IFRS) 3). Проект НДДКР, який продовжується, задовольняє критеріям визнання нематеріального активу, якщо: <ul style="list-style-type: none"> задоволено визначення активу; проект можна ідентифікувати, тобто він відокремлюваний або виникає з договірних або інших юридичних прав. Якщо триваючий проект НДДКР задовольняє визначенню нематеріального активу, він підлягає визнанню окремо від гудвілу незалежно від того, чи визнавався цей проект придбаною компанією раніше, до об'єднання компаній, чи ні.

Подальші витрати

Наступні витрати можуть бути включені у вартість активу лише у дуже рідких випадках. Звичайно, вони списуються на витрати періоду.

Оцінка після первісного визнання

Модель соб. вартості	Модель переоцінки
Первісна вартість мінус будь-яка наступна накопичена амортизація і будь-які наступні накопичені збитки від знецінення.	По переоціненій сумі, що являється собою справедливую вартість на дату переоцінки, мінус будь-яка наступна накопичена амортизація і будь-які наступні накопичені збитки від знецінення. Справедлива вартість повинна визначитися з посиланням на активний ринок. Переоцінка повинна провадитися з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість на звітну дату не відрізнялася суттєво від справедливої вартості.
	Модель оцінки по переоціненій вартості не дозволяє: <ul style="list-style-type: none"> переоцінку нематеріальних активів, що не були колись визнані як активи; або первісне визнання нематеріальних активів по сумах, що відрізняються від їхньої соб. вартості. Переоцінка провадиться за тими самими принципами, що при обліку інших активів.

Амортизація

Строк корисно експлуатації	Строк корисно експлуатації нематеріального активу повинен бути оцінений на предмет завершення	
	Кінцевий строк корисно експлуатації визначається як часовий проміжок або кількість виробленої продукції	«Невизначений» строк корисно експлуатації не значить «нескінченний». Термін корисно служби вважається невизначеним, якщо неможливо установити межі періоду, протягом якого від активу очікуються чисті надходження коштів.

<p>Фактори, які необхідно врахувати при визначенні строку експлуатації нематеріального активу</p>	<ul style="list-style-type: none"> • очікуване застосування активу компанією; • типова тривалість життєвого циклу для аналогічних активів; • публічна інформація про оцінки термінів служби аналогічних типів активів, що використовуються аналогічним чином; • технічне старіння в результаті змін або удосконалення виробництва або змін у ринковому попиті на товари або послуги, одержувані від активу; • стабільність галузі, у якій використовується актив; • зміни ринкового попиту на продукцію, вироблену з використанням активу; • очікувані конкуренти або потенційні конкуренти; • рівень витрат на обслуговування фінансування активу, а також можливість компанії досягнення такого рівня; • юридичні або аналогічні обмеження на використання активу, такі як термін закінчення відповідних договорів оренди; • чи залежить термін корисної служби активу від термінів корисної служби інших активів компанії.
<p>Обмежений строк корисної експлуатації</p>	<p><i>Договірні або інші юридичні права</i> Термін корисної служби нематеріального активу, що виникає з договірних або інших юридичних прав, не повинен перевершувати термін дії цих прав (але може бути коротше). Якщо мова йде про поновлювані права свідчення того, що поновлення прав можливо без значних додаткових витрат, термін корисної служби має продовження.</p>
<p>Амортизація</p>	<p><i>Нематеріальний актив з кінцевим терміном корисної служби підлягає амортизації</i> Сума нематеріального активу, яка підлягає амортизації, повинна розподілятися на систематичній основі протягом розрахункового терміну його використання. Нарахування амортизації починається з моменту, коли актив готовий до використання. Нарахування амортизації припиняється з найбільш ранньої дати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • з моменту класифікації активу в якості призначеного на продаж згідно з МСФЗ (IFRS) 5; • після припинення визнання. <p>Метод амортизації, який застосовується, повинен відображати спосіб споживання компанією економічних вигод від активу. Якщо такий спосіб не може бути надійно визначений, то повинен використовуватися метод рівномірного нарахування (лінійний метод). Амортизаційні відрахування включаються у витрати періоду за винятком випадків, коли їх можна включити до вартості іншого активу.</p> <p><i>Амортизація на нематеріальний актив з невизначеним терміном служби не нараховується</i></p>
<p>Ліквідаційна вартість</p>	<p>Ліквідаційна вартість нематеріального активу приймається за нуль, крім наступних випадків:</p> <ul style="list-style-type: none"> • існує зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці його терміну корисної служби; або • існує активний ринок для активу <p>Ліквідаційна вартість може бути визначена шляхом посилання на цей ринок;</p> <ul style="list-style-type: none"> • імовірно, що такий ринок буде існувати наприкінці терміну корисної служби активу.
<p>На дату зв'язності</p>	<p><i>Перегляд строку корисної служби</i> Термін корисної служби метод нарахування амортизації повинні переглядатися, принаймні, наприкінці кожного фінансового року.</p> <p><i>Невизначений строк корисної служби</i> Нематеріальний актив з невизначеним терміном корисної служби: не підлягає амортизації; але переглядається на предмет знецінення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • щорічно; • за наявності ознак знецінення

Знецінення і припинення визнання

МСБО (IAS) 36 *Зменшення корисності активів* містить положення відносно:

- того, як і коли необхідно тестувати балансову вартість активів на предмет знецінення;
- порядку визначення суми, що відшкодовується; і
- порядку визнання і повернення збитків від знецінення.

Вибуття

Визнання нематеріального активу повинно припинятися (тобто актив вилучається з балансу):

- при вибутті,
- коли від використання його і наступного вибуття не очікуються жодних майбутніх економічних вигод.

Прибуток або збитки, що виникають при цьому, повинні визначатися як різниця між:

- чистими надходженнями від вибуття;
- балансовою величиною активу.

Вони повинні визнаватися як дохід або витрати в звіті про прибуток і збитки за період вибуття активу з експлуатації.

Розкриття інформації

Нематеріальні активи	У фінансовій звітності повинна розкриватися облікова політика, прийнята для обліку нематеріальних активів, і по відношенню до кожного класу нематеріальних активів необхідно розкривати наступне: – чи цей термін корисної служби невизначеним або обмеженим. В останньому випадку необхідно вказати: – цей термін або застосовувані ставки амортизації; – застосовувані методи амортизації; – валову балансову вартість і накопичений знос (включаючи накопичені збитки від знецінення) на початок і кінець періоду; – статтю звіту про прибуток і збитки, у якій включена стаття амортизації; – вивірку балансової вартості на початок періоду і на кінець періоду з вказівкою всіх змін сум протягом періоду, з аналізом по видах.
Окремі суттєві нематеріальні активи	Необхідно розкривати характер, балансову вартість і період амортизації, що залишився, будь-якого окремого нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності в цілому.
Невизначений строк корисної експлуатації	Необхідно вказати балансову вартість нематеріальних активів з невизначеним терміном корисної служби і пояснити, чому термін корисної служби невизначений (у тому числі описати основні фактори, що обумовили такий висновок).
Зміни в бухгалтерських оцінках	Згідно з МСБО (IAS) 8, компанія зобов'язана розкривати інформацію про характер і суми змін у бухгалтерських оцінках, що є суттєвими для поточного звітного періоду або можуть виявитися суттєвими в наступні періоди. Зокрема, може виявитися необхідним розкриття інформації про зміни: • розрахункового терміну корисної служби нематеріального активу; • методу амортизації; або • ліквідаційної вартості.
Нематеріальні активи, придбані за рахунок державних субсидій	Щодо нематеріальних активів, придбаних за рахунок державних субсидій і спочатку визнаних по справедливій вартості, необхідно вказати: • спочатку визнану справедливу вартість активів; • їхню балансову вартість; і яка модель наступної оцінки використовується: за первісною або за переоціненою вартістю.
Зменшення корисності	Інформація про знецінення нематеріальних активів розкривається відповідно до положень МСБО (IAS) 36.
Інше	Факт обмеження права власності на нематеріальні активи і їхню балансову вартість, а також балансову вартість нематеріальних активів, переданих у забезпечення зобов'язань. Розмір договірних зобов'язань щодо придбання нематеріальних активів

Переоцінка	<p>Якщо активи враховуються за вартістю переоцінки, потрібно розкривати наступну інформацію:</p> <ul style="list-style-type: none"> • дата проведення переоцінки (по класу нематеріальних активів); • балансова вартість переоцінених нематеріальних активів (по класу нематеріальних активів); • балансова вартість, що була б включена у фінансову звітність при використанні моделі обліку по первісній вартості (по класах активів); • суми дооцінки, що відносяться до нематеріальних активів на початку і наприкінці періоду, з указівкою зміни протягом періоду будь-яких обмежень на розподіл залишку акціонерам; • методи й істотні допущення, що застосовувалися при визначенні справедливої вартості.
Витрати на дослідження і розробку	Необхідно розкрити інформацію про всі витрати на дослідження і розробку, визнані як витрати протягом періоду.

Приклад 1

Міні-пекарня при своєму створенні понесла наступні витрати:

Устаткування 30000 грн.

Реклама 5000 грн.

Плата за використання торгової марки 3000 грн.

Витрати по організації компанії 1500 грн.

Зарплата співробітників, що проводили іспит устаткування 700 грн.

Завдання: Визначити, які витрати підлягають включенню у вартість нематеріальних активів.

Приклад 2

ВАТ «ФСК» придбало підприємство «Вітер» за 250000 грн. Справедлива вартість його активів на момент придбання складала 150000 грн. Разом з підприємством було придбано і право на фірмовий знак і торговельну марку, вартість яких по оцінці експертів складала 40000 грн.

Завдання: Вказати, яким чином дане придбання буде відображено у фінансовій звітності підприємстві «ФСК».

Приклад 3

У процесі виробництва нового продукту підприємство «ВЕРЕС» понесло наступні витрати:

Наукові дослідження впливу даного продукту на здоров'я людини - 5400 грн.

Маркетингові дослідження 6000 грн.

Витрати на розробку технології (матеріали, зарплата, інше) 20000 грн.

Навчання персоналу по виробництву продукту 5000 грн.

Витрати на реєстрацію торговельної марки 1000 грн.

Завдання: Визначити, які витрати підлягають включенню у вартість нематеріальних активів.

Приклад 4

Компанія «Рибалка» займається виловом риби. Дана діяльність здійснюється під наглядом держави, тому для вилову риби необхідно подати заявку й одержати квоту. Квота надається на термін до 5 років. Ціна квоти постійно змінюється і публікується в спеціальних виданнях. Вартість купленої квоти в січні 2004 р. складала 50000 грн., а вартість реєстраційного збору 400 грн. Компанія використовує прямолінійний метод нарахування амортизації і модель обліку за переоціненою вартістю. Справедлива вартість квоти складає на 31.12.04 – 30000 грн., на 31.12.05 – 60000 грн.

Завдання: Визначити, яким чином вартість нематеріальних активів буде відображена в звітності на 31.12.04, 31.12.05 р.