

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38

## «Нематериальные активы»

### Цель

- 1 Цель настоящего стандарта — определить порядок учета нематериальных активов, в отношении которых отсутствуют конкретные указания в других стандартах. Настоящий стандарт требует, чтобы предприятие признавало нематериальный актив тогда и только тогда, когда имеет место соответствие определенным критериям. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

### Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться при учете нематериальных активов, за исключением:
- (a) нематериальных активов, подпадающих под требования другого стандарта МСФО;
  - (b) финансовых активов в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
  - (c) признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»); и
  - (d) затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.
- 3 Если какой-либо другой стандарт регламентирует порядок учета конкретного вида нематериальных активов, предприятие применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, настоящий стандарт не применяется к:
- (a) нематериальным активам предприятия, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»).
  - (b) отложенным налоговым активам (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»).
  - (c) договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда».
  - (d) активам, возникающим в связи с вознаграждениями работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).
  - (e) финансовым активам в значении, определенном в МСФО (IAS) 32. Признание и оценка некоторых финансовых активов рассматривается в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия».
  - (f) гудвилу, приобретенному в рамках сделки по объединению бизнеса (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»).
  - (g) отложенным затратам на приобретение и нематериальным активам, возникающим из основанных на договоре прав страховщика по договорам страхования, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 устанавливает конкретные требования к раскрытию информации о таких отложенных затратах на приобретение, но они не относятся к указанным нематериальным активам. Следовательно, в отношении таких нематериальных активов применяются требования к раскрытию информации, определенные настоящим стандартом.
  - (h) долгосрочным нематериальным активам, классифицированным как предназначенные для продажи (или включенным в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».
- 4 Некоторые нематериальные активы могут содержаться в или помещаться на физическом носителе, например, на компакт-диске (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента) или на пленке. При определении того, должен ли актив,

включающий как нематериальные, так и материальные элементы, учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» или как нематериальный актив в соответствии с настоящим стандартом, предприятие использует профессиональное суждение для оценки того, какой из элементов является более значимым. Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то оно учитывается как нематериальный актив.

- 5 Настоящий стандарт применяется, помимо прочего, к затратам на рекламу, обучение, начальным затратам, затратам на исследования и разработки. Целью исследований и разработок является получение новых знаний. Таким образом, несмотря на то, что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототип), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.
- 6 В случае финансовой аренды являющийся ее предметом актив может быть как материальным, так и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив, полученный им по договору финансовой аренды, в соответствии с настоящим стандартом. Права по лицензионным соглашениям, относящиеся к таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 17 и входят в сферу применения настоящего стандарта.
- 7 Исключения из сферы применения какого-либо стандарта могут иметь место, если деятельность или операции являются настолько специализированными, что это приводит к вопросам при отражении их в бухгалтерском учете, которые могут требовать особого подхода. Такие вопросы возникают при учете затрат на разведку или разработку и добычу нефти, природного газа и минеральных ресурсов в добывающих отраслях, а также применительно к договорам страхования. Поэтому настоящий стандарт не применяется к затратам на осуществление такой деятельности и к таким договорам. Однако настоящий стандарт применяется к другим, используемым в добывающих отраслях или страховом бизнесе, нематериальным активам (таким, как компьютерное программное обеспечение) и к другим, понесенным в этих отраслях, затратам (таким, как начальные затраты).

## Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Амортизация** — систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезного использования.

**Актив** — это ресурс:

- (a) который контролируется предприятием в результате прошлых событий;
- (b) от которого предприятие ожидает получить будущие экономические выгоды.

**Балансовая стоимость** — сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения такого актива.

**Себестоимость** — сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «*Платеж, основанный на акциях*».

**Амортизируемая величина** — себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

**Разработка** — применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

**Стоимость, специфичная для предприятия** — приведенная стоимость потоков денежных средств, возникновения которых предприятие ожидает от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока его полезного использования или, которые оно ожидает понести при погашении обязательства.

**Справедливая стоимость актива** — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

**Убыток от обесценения** — сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

**Нематериальный актив** — идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

**Монетарные активы** — имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

**Исследования** — оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

**Остаточная стоимость нематериального актива** — расчетная сумма, которую предприятие получило бы в настоящий момент времени от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, которые ожидаются к концу срока его полезного использования.

**Срок полезного использования** — это:

- (a) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

## Нематериальные активы

- 9 Предприятия часто расходуют ресурсы или принимают на себя обязательства при приобретении, разработке, обслуживании или улучшении (расширении технических возможностей) нематериальных ресурсов, таких, как научные или технические знания, проектирование и внедрение новых процессов или систем, лицензии, интеллектуальная собственность, знания о рынке и товарные знаки (в том числе фирменные наименования и издательские права). Распространенными примерами статей, входящих в эти общие категории, являются компьютерное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, списки клиентов, права обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт.
- 10 Не все статьи, описанные в пункте 9, отвечают определению нематериального актива, а именно, критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод. Если статья, входящая в сферу применения настоящего стандарта, не отвечает определению нематериального актива, затраты на ее приобретение или создание собственными силами признаются в качестве расходов при их возникновении. Тем не менее, если статья приобретена в рамках сделки по объединению бизнеса, она составляет часть гудвила, признаваемого на дату приобретения (см. пункт 68).

## Идентифицируемость

- 11 Согласно определению нематериального актива, такой актив должен быть идентифицируемым, так чтобы его можно было отличить от гудвила. Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.
- 12 **Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:**
- (a) является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намечается ли предприятие так поступить; или
  - (b) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

## Контроль

- 13 Предприятие контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод, проистекающих от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность предприятия контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее. Тем не менее, возможность реализации права в судебном порядке не является обязательным условием контроля, поскольку предприятие может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды каким-либо иным способом.
- 14 Рыночные и технические знания могут привести к возникновению будущих экономических выгод. Предприятие контролирует эти выгоды, если, например, знания защищены юридическими правами, такими, как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешается) или правовой обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.
- 15 Предприятие может располагать командой квалифицированного персонала и может быть в состоянии идентифицировать дополнительные навыки персонала, полученные в результате обучения, которые ведут к возникновению будущих экономических выгод. Предприятие также может ожидать, что персонал продолжит предоставлять свои навыки (умение) в распоряжение предприятия. Однако обычно предприятие не имеет достаточного контроля над ожидаемыми будущими экономическими выгодами, возникающими в результате наличия квалифицированного персонала и его обучения, для того чтобы эти статьи отвечали определению нематериального актива. По той же причине особый управленческий или технический талант вряд ли будет отвечать определению нематериального актива, за исключением случаев, когда у предприятия есть юридические права на его использование и получение ожидаемых от него будущих экономических выгод, и при этом он также удовлетворяет всем прочим аспектам соответствующего определения.
- 16 В некоторых случаях предприятие имеет определенную клиентскую базу или долю рынка и ожидает, что благодаря приложенным усилиям по построению отношений с клиентами и поддержанию их лояльности клиенты будут продолжать осуществление коммерческих операций с предприятием. Тем не менее, при отсутствии юридических прав на защиту или иных форм контроля отношений с клиентами или лояльности клиентов к предприятию, предприятие, как правило, не имеет достаточного контроля над экономическими выгодами, ожидаемыми от сотрудничества с клиентами и их лояльности, для того чтобы такие статьи (например, клиентская база, доли рынка, отношения с клиентами и лояльность клиентов) отвечали определению нематериальных активов. При отсутствии юридических прав на защиту отношений с клиентами наличие операций обмена, предметом которых являются те же самые или аналогичные, но не основанные на договоре, отношения с клиентами (за исключением обмена в рамках сделки по объединению бизнеса), является доказательством того, что предприятие все же способно контролировать будущие экономические выгоды, проистекающие из отношений с клиентами. Поскольку такие операции обмена также являются доказательством того, что отношения с клиентами являются отделяемыми, эти отношения с клиентами отвечают определению нематериального актива.

## Будущие экономические выгоды

- 17 К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продуктов или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива предприятием. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

## Признание и оценка

- 18 Для признания статьи в качестве нематериального актива предприятие должно продемонстрировать, что эта статья отвечает:
  - (a) определению нематериального актива (см. пункты 8–17);
  - (b) критериям признания (см. пункты 21–23).
 Это требование применяется в отношении первоначальных затрат на приобретение нематериального актива или создание его собственными силами и последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.
- 19 В пунктах 25–32 рассматривается применение критериев признания к нематериальным активам, приобретаемым отдельно, а в пунктах 33–43 — применение этих критериев к нематериальным активам,

приобретенным в рамках сделки по объединению бизнеса. Пункт 44 устанавливает порядок первоначальной оценки нематериальных активов, приобретенных при помощи государственной субсидии, пункты 45–47 рассматривают операции обмена нематериальными активами, а пункты 48–50 — порядок учета внутренне созданного гудвила. В пунктах 51–67 изложены принципы первоначального признания и оценки нематериальных активов, созданных самим предприятием.

- 20 Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Соответственно, большинство последующих затрат, скорее всего, будут обеспечивать ожидаемые будущие экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, но не будут удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно на конкретный нематериальный актив, а не на бизнес в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты — затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения самостоятельного создания нематериального актива, — признаются в составе балансовой стоимости актива. В соответствии с пунктом 63 последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и статьи аналогичного содержания (вне зависимости от того, были ли они приобретены или самостоятельно созданы) всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере своего возникновения. Это связано с тем, что такие затраты невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом.
- 21 **Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:**
- (a) **существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, происходящие из актива;**
  - (b) **себестоимость актива можно надежно оценить.**
- 22 **Предприятие должно оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.**
- 23 Предприятие использует профессиональное суждение для оценки степени определенности, относящейся к потоку будущих экономических выгод от использования актива, на основе данных, имеющихся на момент первоначального признания, придавая большее значение данным, полученным из внешних источников.
- 24 **Нематериальный актив первоначально оценивается по себестоимости.**

## Отдельное приобретение

- 25 Обычно цена, которую платит предприятие при отдельном приобретении нематериального актива, в будущем отражает ожидания в отношении вероятности получения предприятием будущих экономических выгод, заключенных в этом активе. Иными словами, предприятие ожидает приток экономических выгод, даже если существует неопределенность в отношении сроков и величины такого притока. Таким образом, применительно к отдельно приобретенным нематериальным активам критерий признания, связанный с высокой вероятностью, указанный в пункте 21 (a), всегда считается выполненным.
- 26 Кроме того, себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, можно надежно оценить. Это особенно справедливо в тех случаях, когда возмещение при покупке имеет форму денежных средств или прочих монетарных активов.
- 27 Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:
- (a) цену покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и
  - (b) любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.
- 28 Примерами прямых затрат являются:
- (a) затраты, связанные с вознаграждениями работникам (в значении, определенном в МСФО (IAS) 19), имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние;
  - (b) затраты на оплату профессиональных услуг, имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние; и

- (с) затраты на проверку надлежащей работы актива.
- 29 Примерами затрат, не включаемых в состав себестоимости нематериального актива, являются:
- (а) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
  - (б) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
  - (с) административные и прочие общие накладные расходы.
- 30 Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается после того, как актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, не включаются в состав балансовой стоимости этого актива. Например, следующие затраты не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива:
- (а) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не был введен в эксплуатацию; и
  - (б) первоначальные операционные убытки, например, понесенные в период формирования спроса на результаты, производимые данным активом.
- 31 Некоторые операции происходят в связи с разработкой нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Эти необязательные операции могут иметь место как до, так и во время разработки. Поскольку необязательные операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, то доходы и расходы по необязательным операциям должны признаваться сразу же при их возникновении в составе прибыли или убытка и включаться в соответствующие категории доходов и расходов.
- 32 Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, себестоимость такого актива равна эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком капитализации, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

## Приобретение в рамках объединения бизнеса

- 33 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», если нематериальный актив приобретен в рамках сделки по объединению бизнеса, себестоимость этого нематериального актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива будет отражать ожидания участников рынка на дату приобретения в отношении вероятности получения предприятием будущих экономических выгод, заключенных в активе. Иными словами, предприятие ожидает получить экономические выгоды, даже если существует неопределенность в отношении сроков получения и суммы таких экономических выгод. Следовательно, применительно к нематериальным активам, приобретенным в сделках по объединению бизнеса, критерий признания, связанный с высокой вероятностью, указанный в пункте 21 (а), всегда считается выполненным. Если актив, приобретенный при объединении бизнеса, является отделимым или является результатом договорных или других юридических прав, то существующей информации достаточно, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Следовательно, применительно к нематериальным активам, приобретенным в сделках по объединению бизнеса, критерий признания, связанный с надежной оценкой, указанный в пункте 21 (б), всегда считается выполненным.
- 34 Следовательно, в соответствии с настоящим стандартом и МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) на дату приобретения покупатель признает нематериальный актив приобретаемого предприятия отдельно от гудвила, вне зависимости от того, признавался ли этот актив приобретаемым предприятием до объединения бизнеса. Это значит, что покупатель признает в качестве актива отдельно от гудвила незавершенный проект исследований и разработок приобретаемого предприятия, если данный проект отвечает определению нематериального актива. Незавершенный проект приобретаемого предприятия по исследованиям и разработке отвечает определению нематериального актива, когда он:
- (а) отвечает определению актива;
  - (б) является идентифицируемым, т. е. является отделяемым или возникает из договорных или иных юридических прав.

## Нематериальный актив, приобретенный в рамках сделки по объединению бизнеса

- 35 Если нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнеса, является отдельным или является результатом договорных или других юридических прав, то существующей информации достаточно, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Тогда применительно к расчетным оценкам, используемым для оценки справедливой стоимости нематериального актива, существует диапазон возможных исходов с различными коэффициентами вероятности, причем эта неопределенность является фактором, который учитывается при оценке справедливой стоимости.
- 36 Нематериальный актив, приобретенный в рамках сделки по объединению бизнеса, может быть отдельным, но только вместе с соответствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством. В таких случаях покупатель признает нематериальный актив отдельно от гудвила, но вместе с требуемой статьей.
- 37 Покупатель может признать группу взаимодополняющих нематериальных активов в качестве единого актива при условии, что отдельные активы в группе имеют сходные сроки полезного использования. Например, термины «торговая марка» и «фирменное наименование» часто используются как синонимы товарных знаков и прочих знаков. Тем не менее, первые представляют собой общие маркетинговые термины, которые обычно используются применительно к группе взаимодополняющих активов, таких, как товарный знак (или знак обслуживания) и связанные с ним торговое наименование, формулы, рецепты и экспертные знания.
- 38 [Удален]
- 39 [Удален]
- 40 [Удален]
- 41 [Удален]

## Последующие затраты в отношении приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок

- 42 **Затраты на исследования и разработки, которые:**
- (a) **относятся к незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или в рамках сделки по объединению бизнеса и признанному в качестве нематериального актива; и**
  - (b) **возникают после приобретения такого проекта,**
- должны отражаться в учете в соответствии с пунктами 54–62.**
- 43 Применение требований пунктов 54–62 означает, что последующие затраты по незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или в рамках сделки по объединению бизнеса и признанному в качестве нематериального актива:
- (a) признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на исследования;
  - (b) признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на разработку, которые не удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива, установленным в пункте 57; и
  - (c) увеличивают балансовую стоимость приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок, если это затраты на разработку, которые удовлетворяют критериям признания, установленным в пункте 57.

## Приобретение при помощи государственной субсидии

- 44 В некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен бесплатно или за номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется при помощи государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет предприятию нематериальные активы, такие как права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, импортные лицензии или квоты, или права доступа к другим ограниченным ресурсам. В соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» предприятие вправе первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по их справедливой стоимости. Если предприятие принимает решение не производить первоначальное признание актива по справедливой стоимости, то предприятие первоначально признает такой актив по номинальной стоимости

(альтернативный порядок учета, разрешенный МСФО (IAS) 20) плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

## Обмен активами

- 45 Один или более нематериальных активов могут приобретаться путем обмена на немонетарный актив или активы, либо некое сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда: (а) операция обмена лишена коммерческого содержания или (б) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена. Приобретаемый актив оценивается таким способом, даже если предприятие не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретаемый актив не оценивается по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.
- 46 Предприятие определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:
- (а) структура (т. е. риск, распределение во времени и величина) потоков денежных средств, относящихся к полученному активу, отличается от структуры потоков денежных средств, относящихся к переданному в обмен активу; или
  - (б) в результате обмена меняется специфичная для предприятия стоимость той части его деятельности, на которую влияет данная операция; и
  - (с) разница в (а) или (б) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения предприятием подробных расчетов.

- 47 Согласно пункту 21 (b) условием признания нематериального актива является возможность надежной оценки его себестоимости. Справедливую стоимость нематериального актива можно надежно оценить, если (а) обоснованные оценки справедливой стоимости в соответствующем диапазоне варьируются в незначительных для данного актива пределах, или (б) можно обоснованно оценить коэффициенты вероятности разных расчетных оценок в указанном диапазоне и использовать при оценке справедливой стоимости. Если предприятие в состоянии надежно определить справедливую стоимость как полученного актива, так и актива, переданного в обмен, то справедливая стоимость переданного актива используется в качестве основы для измерения себестоимости, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

## Внутренне созданный гудвил

- 48 **Внутренне созданный гудвил не подлежит признанию в качестве актива.**
- 49 В некоторых случаях затраты осуществляются с целью создания будущих экономических выгод, однако они не приводят к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания, установленным настоящим стандартом. Такие затраты часто называются затратами, способствующими формированию внутреннего гудвила. Внутренне созданный гудвил не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т. е. не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется предприятием и может быть надежно оценен по себестоимости.
- 50 Различия между справедливой стоимостью предприятия и балансовой стоимостью его идентифицируемых чистых активов в любое время можно соотнести с рядом факторов, влияющих на справедливую стоимость предприятия. Тем не менее, такие различия не представляют собой себестоимость нематериальных активов, контролируемых предприятием.

## Самостоятельно созданные нематериальные активы

- 51 Иногда трудно оценить, удовлетворяет ли самостоятельно созданный нематериальный актив критериям признания, в силу проблем, связанных с:



- (a) определением наличия и момента возникновения идентифицируемого актива, который будет создавать ожидаемые будущие экономические выгоды; и
- (b) надежным определением себестоимости актива. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива самим предприятием невозможно отличить от затрат на поддержание или усиление внутренне созданного гудвила предприятия либо на осуществление повседневной деятельности.

Соответственно, помимо соблюдения общих требований к признанию и первоначальной оценке нематериального актива, предприятие применяет требования и указания пунктов 52–67 в отношении всех нематериальных активов, созданных самим предприятием.

- 52 Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный нематериальный актив, предприятие подразделяет процесс создания актива на две стадии:

- (a) стадию исследований;
- (b) стадию разработки.

Несмотря на наличие определений терминов «исследования» и «разработки», термины «стадия исследований» и «стадия разработки» имеют более широкое значение в контексте настоящего стандарта.

- 53 Если предприятие не может отделить стадию исследований от стадии разработки в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, предприятие учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

### Стадия исследований

- 54 **Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения.**
- 55 На стадии исследований в рамках внутреннего проекта предприятие не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.
- 56 Примерами исследовательской деятельности являются:
- (a) деятельность, направленная на получение новых знаний;
  - (b) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
  - (c) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
  - (d) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

### Стадия разработки

- 57 **Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все перечисленное ниже:**
- (a) **Техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать.**
  - (b) **Намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его.**
  - (c) **Способность использовать или продать нематериальный актив.**
  - (d) **То, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Помимо прочего, предприятие может продемонстрировать наличие рынка для продукции нематериального актива, или самого нематериального актива, либо, если этот актив предполагается использовать для внутренних целей, полезность такого нематериального актива.**
  - (e) **Наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива.**

**(f) Способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.**

- 58 В некоторых случаях предприятие может на стадии разработки в рамках внутреннего проекта идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Это происходит потому, что стадия разработки проекта является более продвинутой по сравнению со стадией исследования.
- 59 Примерами деятельности по разработке являются:
- (a) проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
  - (b) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
  - (c) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для коммерческого производства;
  - (d) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.
- 60 Для демонстрации того, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, предприятие оценивает будущие экономические выгоды, подлежащие получению от актива, пользуясь принципами МСФО (IAS) 36. Если актив будет создавать экономические выгоды только в сочетании с другими активами, предприятие применяет концепцию МСФО (IAS) 36 в части единиц, генерирующих денежные средства.
- 61 Наличие ресурсов для завершения создания, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрировано, например, наличием бизнес-плана, показывающего требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность предприятия обеспечить эти ресурсы. В некоторых случаях предприятие демонстрирует возможность использования внешнего финансирования, заручившись подтверждением кредитора о его готовности финансировать предусмотренную бизнес-планом деятельность.
- 62 Используемые предприятием системы калькуляции затрат часто обеспечивают надежную оценку затрат на создание нематериального актива собственными силами, таких как заработная плата и прочие затраты, понесенные при получении авторских прав или лицензий или при разработке компьютерных программ.
- 63 Торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.**
- 64 Затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

**Себестоимость нематериальных активов, созданных самостоятельно**

- 65 Применительно к пункту 24 себестоимость нематериального актива, созданного самим предприятием равна сумме затрат, осуществленных с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, изложенным в пунктах 21, 22 и 57. Пункт 71 запрещает переназначение затрат, которые уже были признаны в качестве расходов.
- 66 В себестоимость самостоятельно созданного нематериального актива включаются все прямые затраты, необходимые для создания, производства, и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Примерами прямых затрат являются:
- (a) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
  - (b) затраты на вознаграждения работникам (в значении, определенном в МСФО (IAS) 19), возникающие в связи с созданием нематериального актива;
  - (c) выплаты, необходимые для регистрации юридического права;
  - (d) амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.
- МСФО (IAS) 23 устанавливает критерии признания процентов в качестве элемента себестоимости самостоятельно созданного нематериального актива.
- 67 Перечисленные ниже статьи не входят в состав себестоимости нематериального актива, созданного самим предприятием.

- (a) торговые, административные и прочие общие накладные расходы, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию;
- (b) идентифицированная неэффективность и первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива;
- (c) затраты на обучение персонала работе с активом.

#### Пример, иллюстрирующий пункт 65

Предприятие разрабатывает новый процесс производства. В 20X5 г. понесенные затраты составили 1 000 д. е.<sup>a</sup>, из которых 900 д. е. возникли до 1 декабря 20X5 г., а 100 д. е. — в период с 1 декабря 20X5 г. по 31 декабря 20X5 г. Предприятие может продемонстрировать, что по состоянию на 1 декабря 20X5 г. процесс производства удовлетворял критериям признания в качестве нематериального актива. Расчетная оценка возмещаемой величины, относящейся к «ноу-хау», заключенному в указанном процессе (с учетом будущего выбытия денежных средств, вызванного необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составляет 500 д. е.

*В конце 20X5 г. процесс производства признается в качестве нематериального актива по себестоимости, составляющей 100 д. е. (затраты, понесенные с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, т. е. 1 декабря 20X5 г.). Затраты в размере 900 д. е., понесенные до 1 декабря 20X5 г., признаются в качестве расходов, поскольку до 1 декабря 20X5 г. критерии признания не удовлетворялись. Данные затраты не включаются в состав себестоимости процесса производства, отраженной в отчете о финансовом положении.*

В 20X6 г. понесенные затраты составили 2 000 д. е. В конце 20X6 г. возмещаемая величина, относящаяся к «ноу-хау», заключенному в указанном процессе (с учетом будущего выбытия денежных средств, вызванного необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составила в расчетной оценке 1 900 д. е.

*В конце 20X6 г. себестоимость процесса производства составляет 2 100 д. е. (затраты в размере 100 д. е., признанные по состоянию на конец 20X5 г., плюс затраты в размере 2 000 д. е., признанные в 20X6 г.). Предприятие признает убыток от обесценения в размере 200 д. е. с тем, чтобы скорректировать исходную (до убытка от обесценения) балансовую стоимость процесса (2 100 д. е.) до его возмещаемой величины (1 900 д. е.). Этот убыток от обесценения будет восстановлен в последующем периоде в том случае, если будут выполнены требования МСФО (IAS) 36, предъявляемые к восстановлению убытка от обесценения.*

a В настоящем стандарте монетарные суммы выражены в «денежных единицах (д.е.)»

## Признание расхода

- 68 Затраты на нематериальную статью следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения, за исключением случаев, когда:**
- (a) они включаются в состав себестоимости нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания (см. пункты 18–67); или
  - (b) соответствующая статья приобретена в рамках сделки по объединению бизнеса и не может быть признана в качестве нематериального актива. В этом случае она составляет часть суммы, отнесенной на гудвил на дату приобретения (см. МСФО (IFRS) 3).
- 69** В некоторых случаях предприятие несет затраты для обеспечения будущих экономических выгод, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров предприятие признает такие затраты как расход при получении права на доступ к таким товарам. В случае поставки услуг предприятие признает такие затраты как расход при получении услуг. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения (см. пункт 54) за исключением случаев, когда они входят в стоимость объединения бизнеса. Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:
- (a) Затраты, связанные с подготовкой к началу производства (т. е. начальные/подготовительные затраты), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав себестоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Начальные затраты могут состоять

из затрат на учреждение, таких, как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенные при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса (т. е. предпусковых затрат) или затрат на начало новой деятельности или запуск новых продуктов или процессов (т. е. предоперационных затрат).

- (b) Затраты на обучение персонала.
- (c) Затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции (включая каталоги торговли по почте)
- (d) Затраты на передислокацию или реорганизацию части или всего предприятия.

69А У предприятия есть право на доступ к товарам, когда оно владеет такими товарами. Аналогичным образом, у него есть право на доступ к товарам, если они были созданы поставщиком в соответствии с условиями договора на поставку и предприятие может потребовать осуществить поставку в обмен на платеж. Услуги являются полученными, когда они выполнены поставщиком в соответствии с договором поставки услуг предприятию, а не тогда, когда они используются предприятием для предоставления другой услуги, например, рекламы заказчикам.

70 Пункт 68 не запрещает признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата поставки товаров производится до того, как предприятие получает право на доступ к товарам. Аналогичным образом, пункт 68 не запрещает предприятию признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата предоставления услуг производится до предоставления услуг.

## **Прошлые расходы не могут признаваться в качестве актива**

71 Затраты на нематериальную статью, которые первоначально были признаны в качестве расходов, впоследствии не могут быть признаны в составе себестоимости нематериального актива.

## **Оценка после признания**

72 В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать либо модель учета по фактическим затратам, предусмотренную пунктом 74, либо модель учета по переоцененной стоимости, предусмотренную пунктом 75. Если нематериальный актив учитывается с использованием модели учета по переоцененной стоимости, все прочие активы одного с ним класса также должны учитываться с использованием той же модели, за исключением случаев отсутствия активного рынка для этих активов.

73 Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности предприятия. Статьи, относящиеся к одному и тому же классу нематериальных активов, переоцениваются одновременно с тем, чтобы исключить избирательную переоценку активов и отражение в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешанную комбинацию себестоимости и оценочных стоимостей на разные даты.

## **Модель учета по фактическим затратам**

74 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

## **Модель учета по переоцененной стоимости**

75 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения. В целях переоценки, предусмотренной настоящим стандартом, справедливая стоимость должна измеряться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости.

76 Модель учета по переоцененной стоимости не разрешает:

- (a) проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов;

- (b) производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от себестоимости.
- 77 Модель учета по переоцененной стоимости применяется после первоначального признания актива по себестоимости. Тем не менее, если в качестве актива признается только часть себестоимости нематериального актива в связи с тем, что актив не удовлетворял критериям признания до прохождения части процесса (см. пункт 65), модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении всего актива. Также модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении нематериального актива, который был получен при помощи государственной субсидии и признан по номинальной стоимости (см. пункт 44).
- 78 Применительно к нематериальному активу наличие активного рынка представляет собой редкое, но, тем не менее, возможное явление. Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок для лицензий на перевозку пассажиров, лицензий на рыболовство или производственных квот, на передачу которых нет ограничений. Однако наличие активного рынка исключается, если речь идет о торговых марках, титульных данных газет, правах на выпуск музыкальных альбомов и кинофильмов, патентах или товарных знаках, поскольку каждый из перечисленных активов имеет уникальный характер. Кроме того, хотя нематериальные активы являются предметом купли-продажи, условия договоров покупателя и продавцы согласуют между собой в индивидуальном порядке, а операции совершаются довольно редко. По этим причинам цена, уплаченная за один актив, не всегда является достаточным свидетельством справедливой стоимости другого актива. Кроме того, информация о ценах часто не является общедоступной.
- 79 Периодичность переоценки зависит от волатильности справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых нематериальных активов может подвергаться значительным и волатильным изменениям, что вызывает необходимость их ежегодной переоценки. Такая частая переоценка не требуется для нематериальных активов, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям.
- 80 Если нематериальный актив переоценивается, то любая накопленная амортизация на дату переоценки:
- (a) либо пересчитывается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости;
  - (b) либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.
- 81 Если нематериальный актив, относящийся к классу переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка для данного актива, этот актив должен отражаться по своей себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.
- 82 При исчезновении возможности измерять справедливую стоимость переоцененного нематериального актива с использованием данных активного рынка, балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки с использованием данных активного рынка за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.
- 83 Факт исчезновения активного рынка для переоцененного нематериального актива может свидетельствовать о возможном обесценении актива и о необходимости его тестирования в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 84 Если на одну из следующих дат оценки справедливая стоимость данного актива может быть измерена с использованием данных активного рынка, то модель учета по переоцененной стоимости применяется с указанной даты.
- 85 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, это увеличение должно быть признано непосредственно в составе прочего совокупного дохода и начисляться в составе капитала на счете прироста стоимости от переоценки. Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.
- 86 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, это уменьшение должно признаваться в составе прибыли или убытка. Однако уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере любого кредитового сальдо по счету прироста стоимости от переоценки, относящегося к тому же самому активу. Уменьшение,

**признанное в составе прочего совокупного дохода, уменьшает сумму, начисленную в составе капитала на счете прироста стоимости от переоценки.**

- 87 Накопленная величина прироста стоимости от переоценки, включенная в состав капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент реализации этого прироста стоимости. Весь прирост стоимости может быть реализован при прекращении использования или выбытии соответствующего актива. Тем не менее, часть прироста стоимости может быть реализована в процессе использования актива предприятием. В этом случае сумма реализованного прироста стоимости представляет собой разницу между амортизацией, начисляемой на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, которая была бы признана на основе исторической стоимости актива. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в составе прибыли или убытка.

## Срок полезного использования

- 88 **Предприятие должно оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным и, в случае если срок конечный, продолжительность этого срока или количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих этот срок полезного использования. Предприятию следует рассматривать нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, если анализ всех уместных факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, этот актив будет создавать для предприятия чистый приток денежных средств.**
- 89 Учет нематериального актива зависит от его срока полезного использования. Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется (см. пункты 97–106), а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации (см. пункты 107–110). Иллюстративные примеры, представленные как сопроводительный материал к настоящему стандарту, показывают порядок определения срока полезного использования для различных нематериальных активов, а также порядок последующего учета этих активов исходя из установленных для них сроков полезного использования.
- 90 При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:
- (a) предполагаемое использование этого актива предприятием и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
  - (b) обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу и общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;
  - (c) техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
  - (d) стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
  - (e) предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
  - (f) уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность предприятия обеспечить такой уровень затрат;
  - (g) период наличия контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например, даты истечения срока соответствующих договоров аренды; и
  - (h) зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов предприятия.
- 91 Термин «неопределенный» не означает «бесконечный». Срок полезного использования нематериального актива отражает только такой уровень будущих затрат на его поддержание и обслуживание, который требуется для сохранения обычных показателей производительности актива, оцениваемых на момент выполнения расчетной оценки срока полезного использования актива, а также способность и готовность предприятия обеспечить такой уровень затрат. Вывод о том, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, не должен ставиться в зависимость от планируемых будущих затрат сверх тех, которые требуются для сохранения указанных обычных показателей производительности актива.

- 92 Ввиду быстрых изменений, происходящих в области технологий, компьютерное программное обеспечение и многие другие нематериальные активы подвержены технологическому устареванию. Таким образом, вероятно, что их срок полезного использования будет коротким.
- 93 Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или даже неопределенным. Неясность оправдывает осмотрительность при расчете срока полезного использования нематериального актива, но не оправдывает выбор нереалистично короткого срока.
- 94 **Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении которого предприятие предполагает использовать данный актив. Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то при определении срока полезного использования этого нематериального актива возобновляемый срок (сроки) должны учитываться только в том случае, если имеются свидетельства в пользу того, что предприятие сможет получить пролонгацию без значительных затрат. Срок полезного использования повторно приобретенного права, признанного в качестве нематериального актива при объединении бизнеса, представляет собой оставшийся срок договора, согласно которому право было предоставлено, и не включает периоды пролонгации.**
- 95 На срок полезного использования нематериального актива могут влиять как экономические, так и правовые факторы. Экономические факторы определяют период, на протяжении которого предприятие будет получать будущие экономические выгоды. Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого предприятие контролирует доступ к этим выгодам. Срок полезного использования представляет собой более короткий из периодов, определяемых указанными факторами.
- 96 Наличие следующих факторов, наряду с другими, указывает на то, что предприятие будет иметь возможность пролонгировать договорные или иные юридические права без значительных затрат:
- (a) имеются свидетельства (возможно, основанные на прошлом опыте) того, что договорные или иные юридические права будут пролонгированы. Если пролонгация зависит от согласия третьего лица, то наличие свидетельства включает подтверждение того, что это третье лицо даст такое согласие;
  - (b) имеются свидетельства того, что будут выполнены все, требуемые для получения пролонгации, условия;
  - (c) затраты предприятия на получение пролонгации не являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые предприятие предполагает получить от пролонгации.

Если затраты на пролонгацию (возобновление) являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые предприятие предполагает получить от пролонгации, то эти затраты на «пролонгацию» по существу представляют собой затраты на приобретение нового нематериального актива на дату пролонгации.

## Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования

### Срок амортизации и метод начисления амортизации

- 97 Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования, т.е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация должна прекращаться на более раннюю из двух дат: на дату классификации данного актива как предназначенного для продажи (или включения в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5, или на дату прекращения его признания. Используемый метод начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать прямолинейный метод. Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива.

- 98 Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы начисления амортизации. К этим методам относятся прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции. Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод.
- 99 Амортизация обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, поглощаются при производстве других активов. В этом случае начисленная амортизация составляет часть себестоимости такого другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

## Остаточная стоимость

- 100 Предполагается, что остаточная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:
- (a) существует обязанность третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или
  - (b) существует активный рынок (как определено в МСФО (IFRS) 13) для этого актива и:
    - (i) остаточную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка;
    - (ii) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.
- 101 Амортизируемая величина актива с конечным сроком полезного использования определяется после вычета его остаточной стоимости. Остаточная стоимость, отличная от нуля, подразумевает, что предприятие ожидает реализовать данный нематериальный актив до окончания экономического срока его службы.
- 102 Расчетная оценка остаточной стоимости актива основывается на сумме, которую можно возместить от его выбытия, исходя из цен, преобладающих на дату указанной оценки и относящихся к продаже аналогичных активов, которые достигли конца срока полезного использования и эксплуатировались в условиях, аналогичных условиям, в которых будет эксплуатироваться данный актив. Остаточная стоимость анализируется не реже, чем в конце каждого финансового года. Какое-либо изменение остаточной стоимости актива учитывается как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 103 Остаточная стоимость нематериального актива может увеличиться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В таком случае начисляемая амортизация данного актива будет равняться нулю до тех пор, пока его остаточная стоимость не станет меньше его балансовой стоимости.

## Анализ срока амортизации и метода начисления амортизации

- 104 Срок амортизации и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться не реже, чем в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок амортизации должен быть скорректирован соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе, то метод начисления амортизации должен быть изменен для отражения изменившегося характера. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 105 В течение срока существования нематериального актива может стать очевидным, что расчетная оценка срока его полезного использования является некорректной. Например, признание убытка от обесценения может указывать на необходимость изменения срока амортизации.
- 106 С течением времени характер будущих экономических выгод, которые предприятие ожидает получить от нематериального актива, может измениться. Например, может стать очевидным, что более уместным является начисление амортизации с использованием метода уменьшающегося остатка, а не прямолинейного метода. Еще одним примером является ситуация, когда использование прав, являющихся предметом лицензии, откладывается в ожидании действий по другим компонентам бизнес-плана. В этом случае получение экономических выгод от актива откладывается до более поздних периодов.



## Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

- 107 Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации.
- 108 В соответствии с МСФО (IAS) 36 предприятие должно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с его балансовой стоимостью
- (a) ежегодно, а также
  - (b) всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива.

## Анализ оценки срока полезного использования

- 109 Срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться в каждом периоде для определения того, продолжают ли события и обстоятельства подтверждать оценку срока полезного использования актива как неопределенного. Если они не подтверждают такую оценку, то изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на конечный должно учитываться как изменение в расчетной оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 110 В соответствии с МСФО (IAS) 36 пересмотр оценки срока полезного использования нематериального актива с неопределенного на конечный является признаком возможного обесценения этого актива. В результате предприятие тестирует данный актив на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины, определяемой в соответствии с МСФО (IAS) 36, с его балансовой стоимостью и признает любое превышение балансовой стоимости над возмещаемой величиной как убыток от обесценения.

## Возмещаемость балансовой стоимости — убытки от обесценения

- 111 Для проверки нематериального актива на предмет обесценения предприятие применяет МСФО (IAS) 36. Указанный стандарт объясняет, когда и каким образом предприятие анализирует балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую величину актива и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

## Прекращение использования и выбытие

- 112 Признание нематериального актива прекращается:
- (a) при его выбытии; или
  - (b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.
- 113 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива (за исключением случаев, когда МСФО (IAS) 17 устанавливает иные требования применительно к продаже с обратной арендой). Прибыли не должны классифицироваться как выручка.
- 114 Выбытие нематериального актива может иметь место в различных случаях (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива предприятие применяет критерии, установленные в МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.
- 115 Если в соответствии с принципом признания, изложенным в пункте 21, предприятие признает стоимость замещения части нематериального актива в составе балансовой стоимости какого-либо актива, то оно прекращает признавать балансовую стоимость замененной части. Если для предприятия практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то оно может использовать стоимость

заменяющей части как показатель стоимости замененной части в то время, когда она была приобретена или создана собственными силами.

- 115A В случае повторно приобретенного права при объединении бизнеса, если право впоследствии перевыпущено (продано) третьей стороне, соответствующая балансовая стоимость, при её наличии, должна быть использована при определении прибыли или убытка от перевыпуска.
- 116 Возмещение, подлежащее получению при выбытии нематериального актива, первоначально признается по справедливой стоимости. При отсрочке оплаты этого нематериального актива полученное возмещение первоначально признается в эквиваленте цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.
- 117 Амортизация нематериального актива с конечным сроком полезного использования не прекращается с прекращением использования актива, за исключением случаев, когда актив уже полностью самортизирован или классифицируется как предназначенный для продажи (или включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

## Раскрытие информации

### Общие положения

- 118 Предприятие должно раскрыть следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с разграничением между самостоятельно созданными нематериальными активами и прочими нематериальными активами:
- (a) является ли срок полезного использования соответствующих активов неопределенным или конечным и, если конечный, срок полезного использования или примененные нормы амортизации;
  - (b) методы начисления амортизации, использованные в отношении нематериальных активов с конечным сроком полезного использования;
  - (c) валовую балансовую стоимость и любую накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец соответствующего периода;
  - (d) статью(и) отчета о совокупном доходе, в которую(ые) включена любая амортизация нематериальных активов;
  - (e) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:
    - (i) поступления, указав отдельно те, которые были получены в результате внутренних разработок, те, которые были приобретены как отдельные активы, и те, которые были приобретены в рамках сделок по объединению бизнеса;
    - (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
    - (iii) увеличения или уменьшения в течение данного периода, возникшие в результате переоценок согласно пунктам 75, 85 и 86, и в результате убытков от обесценения, признанных или восстановленных непосредственно в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если таковые имеют место);
    - (iv) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если таковые имеют место);
    - (v) убытки от обесценения, восстановленные в прибыли или убытке в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если таковые имеют место);
    - (vi) любую амортизацию, признанную в течение данного периода;
    - (vii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности, и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности предприятия;
    - (viii) прочие изменения балансовой стоимости в течение указанного периода.

119. Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности предприятия. Примерами отдельных классов могут служить:
- (a) фирменные наименования;
  - (b) титульные данные и названия публикуемых изданий;
  - (c) компьютерное программное обеспечение;
  - (d) лицензии и франшизы;
  - (e) авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;
  - (f) рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы; и
  - (g) нематериальные активы в процессе разработки.
- Указанные выше классы разбиваются на менее крупные (объединяются в более крупные) классы, если это обеспечивает пользователей финансовой отчетности более уместной информацией.
120. Предприятие раскрывает информацию об обесцененных нематериальных активах в соответствии с МСФО (IAS) 36 в дополнение к информации, требуемой пунктом 118(e)(iii)–(v).
121. МСФО (IAS) 8 требует, чтобы предприятие раскрывало информацию о характере и величине какого-либо изменения в бухгалтерской оценке, оказывающего существенное воздействие в текущем периоде или, как ожидается, окажет существенное воздействие в последующих периодах. Такое раскрытие может быть необходимо в связи с изменениями в:
- (a) оценке срока полезного использования нематериального актива;
  - (b) методе начисления амортизации; или
  - (c) остаточной стоимости.
122. **Предприятие должно также раскрыть следующую информацию:**
- (a) **применительно к нематериальному активу, классифицированному как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования — балансовую стоимость этого актива и основания для его оценки как нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Раскрывая такие основания, предприятие должно описать фактор или факторы, которые в значительной мере повлияли на решение о том, что этот актив имеет неопределенный срок полезного использования.**
  - (b) **описание, балансовую стоимость и оставшийся период начисления амортизации в отношении любого отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности предприятия.**
  - (c) **применительно к нематериальным активам, приобретенным при помощи государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости (см. пункт 44):**
    - (i) **справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;**
    - (ii) **их балансовую стоимость;**
    - (iii) **оцениваются ли они после признания с использованием модели учета по фактическим затратам или модели учета по переоцененной стоимости.**
  - (d) **наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, в отношении прав собственности на которые действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость нематериальных активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;**
  - (e) **сумму принятых на себя по договору обязательств по приобретению нематериальных активов.**
123. Когда предприятие описывает фактор или факторы, которые сыграли значительную роль при определении того, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, предприятие должно принимать во внимание перечень факторов, приведенных в пункте 90.

## Нематериальные активы, оцениваемые после признания с использованием модели учета по переоцененной стоимости

- 124 Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (a) по классам нематериальных активов:
    - (i) дату, на которую проводилась переоценка;
    - (ii) балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов; и
    - (iii) балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания с использованием модели учета по фактическим затратам, описанной в пункте 74; и
  - (b) сумму прироста стоимости от переоценки, относящейся к нематериальным активам, на начало и конец периода с указанием изменений в течение этого периода и любых ограничений по распределению остатка акционерам.
  - (c) [удален]
- 125 В целях раскрытия информации может потребоваться объединение классов переоцененных активов в более крупные классы. Однако классы не укрупняются, если это привело бы к появлению комбинированного класса нематериальных активов, включающего суммы, оцененные как на основе метода учета по фактическим затратам, так и на основе метода учета по переоцененной стоимости.

## Затраты на исследования и разработки

- 126 Предприятие должно раскрыть агрегированную сумму затрат на исследования и разработки, признанных в качестве расходов в течение периода.
- 127 Затраты на исследования и разработки включают в себя все затраты, непосредственно относящиеся к деятельности по исследованиям и разработкам (см. пункты 66 и 67, где содержатся указания относительно типов затрат, включаемых в расчет в целях выполнения требования к раскрытию информации в соответствии с пунктом 126).

## Прочая информация

- 128 Приветствуется, но не требуется раскрытие предприятием следующей информации:
- (a) описания любых полностью амортизированных нематериальных активов, которые все еще находятся в эксплуатации;
  - (b) краткого описания значительных нематериальных активов, контролируемых предприятием, но не признанных в качестве активов, поскольку они не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом, или поскольку они были приобретены или созданы до вступления в силу МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в редакции 1998 г.

## Условие переходного периода и дата вступления в силу

---

- 129 [Удален]
- 130 Предприятие должно применять настоящий стандарт:
- (a) при учете нематериальных активов, приобретенных в рамках сделок по объединению бизнеса, дата соглашения по которым приходится на 31 марта 2004 г. или любую последующую дату;
  - (b) при учете всех остальных нематериальных активов перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты. При этом предприятие не должно вносить корректировки в балансовую стоимость нематериальных активов, признанную на указанную дату. Однако предприятие должно на указанную дату применить настоящий стандарт для повторной оценки срока полезного использования таких нематериальных активов. Если в результате этой повторной оценки предприятие меняет свою оценку срока полезного использования актива, это изменение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

- 130A Предприятие должно применять поправки, изложенные в пункте 2, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то оно должно применять указанные поправки в отношении такого более раннего периода.
- 130B МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункты 85, 86 и 118(е)(iii). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 130C МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 12, 33-35, 68, 69, 94 и 130, удалил пункты 38 и 129 и добавил пункт 115А. В пункты 36 и 37 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Следовательно, в величины статей нематериальных активов и гудвила, признанные при предыдущем объединении бизнеса, корректировки вноситься не должны. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода, и предприятие должно раскрыть данный факт.
- 130D Публикация «Улучшения в МСФО», выпущенная в мае 2008 г., привела к внесению поправок в пункты 69, 70 и 98 и добавлению пункта 69А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 130E [удален]
- 130F МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», выпущенные в мае 2011 года, внесли поправки в пункт 3(е). Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.
- 130G МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункты 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124 и удалил пункты 39–41 и 130Е. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

## Обмен сходными активами

- 131 Содержащееся в пунктах 129 и 130 (b) требование применять настоящий стандарт перспективно означает, что, если обмен активами оценивался до даты вступления в силу настоящего стандарта на основе балансовой стоимости актива, переданного в обмен, то предприятие не корректирует балансовую стоимость данного приобретенного актива с целью отражения его справедливой стоимости на дату приобретения.

## Досрочное применение

- 132 Приветствуется, чтобы предприятия, к которым применяется пункт 130, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 130. Однако если предприятие применяет настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, оно также обязано одновременно применять МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 36 (в редакции 2004 г.).

## Прекращение действия МСФО (IAS) 38 (в редакции 1998 г.)

- 133 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (в редакции 1998 г.).