

Особливості бухгалтерського обліку інтелектуальної власності та нематеріальних активів

Проскура К.П., д.е.н, доцент, КНЕУ

- ✓ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. N 242
- ✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327
- ✓ Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи»

Види та ідентифікація об'єктів інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку; коли виникає актив, а коли - витрати

Порівняльна характеристика поняття «нематеріальні активи»

Нормативний акт	Визначення понять
П(С)БО 8	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
МСФЗ 38	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
ПКУ	<p>14.1.120. нематеріальні активи - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами</p> <p>14.1.225. роялті - будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інших аудіовізуальних творів, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).</p> <p>Не вважаються роялті платежі, отримані:</p> <ul style="list-style-type: none"> - як винагорода за використання комп'ютерної програми, якщо умови використання обмежені функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання "кінцевим споживачем"); - за придбання примірників (копій, екземплярів) об'єктів інтелектуальної власності, які втілені в електронній формі, для використання за своїм функціональним призначенням для кінцевого споживання; - за придбання речей (у тому числі носіїв інформації), в яких втілені або на яких містяться об'єкти права інтелектуальної власності, визначені в абзаці першому цього підпункту, у користування, володіння та/або розпорядження особи; - за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі права продати або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України;

Види нематеріальних активів згідно П(С)БО 8:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Специфічні терміни:

1. **Активний ринок** – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

2. **Дослідження** – заплановані підприємствами/установами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

3. **Розробка** – застосування підприємством/установою результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

3. **Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи** – капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Визнання і оцінка нематеріальних активів

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;

- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

МСФЗ 38 (Витяг): «4. Деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такій як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка. Визначаючи, згідно з яким стандартом слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи (тобто, згідно з МСБО 16 "Основні засоби", чи як нематеріальний актив згідно з цим Стандартом), суб'єкт господарювання застосовує судження, щоби оцінити, який елемент є суттєвішим. Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так само оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив. [.....]

8. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Актив – це ресурс:

- а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; та
- б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.

Амортизація – систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисної експлуатації.

Балансова вартість – сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Вартість, визначена суб'єктом господарювання, – теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

Дослідження – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

Збиток від зменшення корисності – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу – попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якби вік і стан активу були такими, які очікуються по закінченні строку його корисної експлуатації.

Монетарні активи – утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Розробка – застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад, МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій").

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

Строк корисної експлуатації – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання,

або

- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу

Сума, що амортизується, – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Нематеріальні активи

9. Суб'єкти господарювання часто витрачають ресурси чи несуть зобов'язання при придбанні, розробці, обслуговуванні чи збільшенні корисності нематеріальних ресурсів, таких як технічні чи наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань). Розповсюдженими прикладами об'єктів, що їх охоплюють ці широкі поняття, є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.

10. Не всі об'єкти, описані у параграфі 9, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід). Якщо об'єкт, на який поширюється сфера застосування цього Стандарту, не відповідає визначенню нематеріального активу, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати у період їхнього понесення. Проте, якщо об'єкт придбано при об'єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання.

Можливість ідентифікації

11. За визначенням нематеріального активу, його необхідно ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу. Гудвіл, визнаний при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом синергії придбаних активів, що їх можна ідентифікувати, або активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання у фінансовій звітності.

12. Актив є ідентифікованим, якщо він:

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це,

або

б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

Контроль

13. Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку. В разі відсутності юридичних прав контроль довести складніше. Проте юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.

14. Майбутні економічні вигоди можна отримати від знання ринку та технічних знань. Суб'єкт господарювання контролює ці вигоди, якщо, наприклад, знання охороняються юридичними правами, такими як авторські права, обмеження торговельних угод (там, де це дозволено) або юридичними зобов'язаннями працівників зберігати конфіденційність.

15. Суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від навчання. Суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Проте, як правило, суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти такими, що відповідають визначенню нематеріального активу. З тієї ж причини малоімовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, крім випадків, коли їх використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід захищені юридичними правами та якщо вони при цьому відповідають іншим складникам визначення.

16. Суб'єкт господарювання може мати портфель клієнтів або частку ринку й очікувати, що завдяки його зусиллям із поліпшення взаємовідносин з клієнтами та їхньої лояльності, клієнти

продовжуватимуть здійснювати операції з суб'єктом господарювання. Проте за відсутності юридичних прав захисту або інших способів контролю взаємовідносин з клієнтами чи їхньої лояльності суб'єкт господарювання, як правило, не має достатнього контролю над економічними вигодами від взаємовідносин з клієнтами чи від їхньої лояльності, щоб розглядати ці об'єкти (портфель клієнтів, частку ринку, взаємовідносини з клієнтами та їхню лояльність) як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів. За відсутності юридичних прав захисту взаємовідносин з клієнтами, обмінні операції з однаковими або подібними взаємовідносинами з клієнтами (крім частини об'єднання бізнесу) надають свідчення того, що суб'єкт господарювання все-таки здатний контролювати очікувані майбутні вигоди від взаємовідносин з клієнтами. *Оскільки такі обмінні операції надають також свідчення того, що взаємовідносини з клієнтами можуть бути відокремлені, такі взаємовідносини з клієнтами відповідають визначенню нематеріального активу.*

Майбутні економічні вигоди

17. Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання. *Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи.»*

21. Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:

а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; та

б) собівартість активу можна достовірно оцінити.

22. Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.

23. Щоб оцінити ступінь визначеності, властивий надходженню майбутніх економічних вигід, що відносяться до використання активу, суб'єкт господарювання застосовує судження, зроблене на основі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім свідченням.

24. Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.»

Облік інтелектуальної власності: Визнання та оцінка об'єкту інтелектуальної власності, облік вибуття об'єкту; відмінності у підходах П(С)БО та МСФЗ.

П(С)БО 8 (Витяг): «Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю.

11. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

13. Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту).

14. Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

15. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

16. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

17. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством/установою, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

18. Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Переоцінка нематеріальних активів

19. Підприємство/установа може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

20. Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

21. Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

22. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 цього Положення (стандарту).

23. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

24. При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

Вибуття нематеріальних активів

34. Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством/установою надалі економічних вигод від його використання.

35. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.»

МСФЗ 38 (Витяг): «**24.** Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.

Окреме придбання

25. Як правило, ціна, яку сплачує суб'єкт господарювання для придбання нематеріального активу окремо, відображатиме очікування щодо ймовірності надходження до цього суб'єкта господарювання тих очікуваних майбутніх економічних вигід, що втілені в цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Таким чином, нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію визнання ймовірності.

26. Крім того, собівартість придбаного окремо нематеріального активу, як правило, можна достовірно оцінити. Особливо це стосується випадків, коли компенсація за придбання надається у формі грошових коштів або інших монетарних активів.

27. Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять:

а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торгівельних та інших знижок; та

б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

28. Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:

а) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану;

б) гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану; та

в) витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу.

29. Приклади видатків, які не є складовою собівартості нематеріального активу:

а) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу);

б) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); та

в) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

30. Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється, коли актив приведено у стан, необхідний для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Таким чином, витрати, понесені під час використання або переміщення нематеріального активу, не включаються до балансової вартості цього активу. Наприклад, наведені далі витрати не включаються в балансову вартість нематеріального активу:

а) витрати, понесені в той час, коли актив, придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, не був введений у експлуатацію; та

б) первісні операційні збитки, наприклад, такі, що були понесені під час формування попиту на продукцію активу.

31. Деякі види діяльності відбуваються в зв'язку з розробкою нематеріального активу, але вони не є необхідними для приведення активу до стану, в якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Такі побічні операції можуть відбуватися до або під час діяльності з розробки. Оскільки побічні операції не є необхідними для приведення активу до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, то дохід від побічних операцій і пов'язані з ними витрати негайно визнаються у прибутку чи збитку і включаються до відповідної класифікації доходу та витрат.

32. Коли платіж за нематеріальний актив відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, тоді собівартість активу буде грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо їх не капіталізують відповідно до МСБО 23 "Витрати на позики".

Придбання як частина об'єднання бізнесу

33. Відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартість нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відображатиме очікування учасників ринку на дату придбання щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію визнання ймовірності, наведеному в параграфі 21а). Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію достовірної оцінки, наведеному в параграфі 21б).

34. Відповідно до цього Стандарту покупець визнає (на дату придбання окремо від гудвілу) нематеріальний актив об'єкта придбання, незалежно від того, чи був цей актив визнаний об'єктом придбання до об'єднання бізнесу. Це означає, що покупець визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо цей проект відповідає визначенню нематеріального активу. Незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню нематеріального активу, якщо він:

а) відповідає визначенню активу; та

б) може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу

35. Якщо нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Якщо для попередніх оцінок, які застосовуються для визначення справедливої вартості нематеріального активу, є певний діапазон можливих результатів з різним ступенем імовірності, то ця невизначеність включається в оцінку справедливої вартості активу.

36. Нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним з ним контрактом, активом, який може бути ідентифікований, або зобов'язанням. В таких випадках покупець визнає такий нематеріальний актив окремо від гудвілу, але разом з пов'язаною з ним статтею.

37. Покупець може визнати групу сполучених нематеріальних активів як єдиний актив за умови, що окремі активи мають подібний строк корисної експлуатації. Наприклад, терміни "бренд" та "назва бренду" часто використовуються як синоніми торгових та інших марок. Однак перші є загальними маркетинговими термінами, які здебільшого використовуються для посилання на групу сполучених активів, таких як торгові марки (або знаки обслуговування) і пов'язані з відповідною торговою назвою товару, формулами, рецептами та технологічною експертизою.

Подальші видатки на придбаний незавершений проект з дослідження і розробки

42. Витрати на дослідження або розробки, які:

а) пов'язані з незавершеним проектом із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу, і які визнані як нематеріальний актив; та

б) понесені після придбання такого проекту,

слід відображати в обліку відповідно до параграфів 54 – 62.

43. Застосування вимог, наведених у параграфах 54 – 62, означає, що подальші видатки на незавершений проект із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу і визнаний як нематеріальний актив, слід:

а) визнавати як витрати у періоді їхнього понесення, якщо вони є видатками на дослідження;

б) визнавати як витрати, в періоді їхнього понесення, якщо вони є видатками на розробку, які не відповідають критерію (наведеному в параграфі 57) для їх визнання як нематеріального активу; та

в) додавати до балансової вартості придбаного незавершеного проекту з дослідження або розробки, якщо вони є видатками на розробку, які відповідають критерію визнання в параграфі 57.

47. Параграф 21б) визначає, що можливість достовірного оцінювання собівартості нематеріального активу є умовою для його визнання. Справедливу вартість нематеріального активу можна достовірно визначити, якщо а) відхилення у діапазоні обґрунтованих оцінок справедливої вартості не є суттєвими для певного активу або б) імовірність різних оцінок у межах діапазону може бути обґрунтовано визначена і використана для оцінки справедливої вартості. Якщо суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого або відданого активу, тоді для оцінки собівартості застосовується справедлива вартість відданого активу, якщо тільки справедлива вартість отриманого активу не є більш очевидною.

Внутрішньо генерований гудвіл

48. Внутрішньо генерований гудвіл не слід визнавати як актив.

49. У деяких випадках відбувається понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигід, але в результаті цього не створюється нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання цього Стандарту. Ці видатки часто характеризуються як такі, що роблять внесок до внутрішньо генерованого гудвілу. Внутрішньо генерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (тобто не є відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю.

50. Різниці між справедливою вартістю суб'єкта господарювання та балансовою вартістю його ідентифікованих чистих активів у будь-який момент можуть охоплювати ряд чинників, які впливають на справедливу вартість суб'єкта господарювання. Проте ці різниці не відображають собівартість нематеріального активу, контрольованого цим суб'єктом господарювання.

Внутрішньо генеровані нематеріальні активи

51. Іноді важко оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, внаслідок проблем із:

а) визначенням, чи існує ідентифікований актив, який генеруватиме майбутні економічні вигоди, а також момент часу, на який він існує; та

б) достовірним визначенням собівартості активу. В деяких випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньо генерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій.

Отже, крім відповідності загальним вимогам до визнання та первісної оцінки нематеріального активу, суб'єкт господарювання застосовує вимоги та керівництво, зазначені далі у параграфах 52 – 67, до всіх внутрішньо генерованих нематеріальних активів.

52. Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на:

- а) етап дослідження; та
- б) етап розробки.

Хоча терміни "дослідження" і "розробка" є визначеними, терміни "етап дослідження" і "етап розробки" вживаються у цьому Стандарті в ширшому розумінні.

53. Якщо суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розробки внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

Етап дослідження

54. Не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту). Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення.

55. На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Отже, ці видатки визнаються як витрати в періоді їхнього понесення.

56. Прикладами діяльності з дослідження є:

- а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;
- б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;
- в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; та
- г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

Етап розробок

57. Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:

- а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;
- б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;
- в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;
- г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;
- г) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;
- д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.

58. На етапі розробки внутрішнього проекту суб'єкт господарювання в деяких випадках може ідентифікувати нематеріальний актив та довести, що цей актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Це відбувається тому, що етап розробки проекту більше просунутий порівняно з етапом дослідження.

59. Прикладами діяльності з розробки є:

- а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;
- б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;
- в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільним для комерційного виробництва; та

г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.

60. Щоб продемонструвати, як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди, суб'єкт господарювання оцінює майбутні економічні вигоди, які будуть отримані від нематеріального активу, використовуючи принципи в МСБО 36 "Зменшення корисності активів". Якщо актив генеруватиме економічні вигоди лише у поєднанні з іншими активами, суб'єкт господарювання застосовує концепцію одиниць, які генерують грошові кошти в МСБО 36.

61. Доступність ресурсів для створення, використання та отримання вигід від нематеріального активу можна довести, наприклад, за допомогою бізнес-плану, в якому наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити ці ресурси. В деяких випадках суб'єкт господарювання доводить доступність зовнішнього фінансування, отримуючи свідчення від позикодавця про його готовність фінансувати план.

62. Системи калькулювання витрат суб'єкта господарювання часто можуть достовірно оцінити собівартість внутрішнього генерування нематеріального активу, наприклад, заробітну плату та інші видатки, понесені при застереженні авторських прав чи ліцензій або під час розробки комп'ютерного програмного забезпечення.

63. Внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи.

64. Видатки на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу

65. Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу, за параграфом 24, це сума видатків, понесених з дати, коли нематеріальний актив уперше відповідає критеріям визнання у параграфах 21, 22 і 57. Параграф 71 забороняє відновлювати видатки, раніше визнані як витрати.

66. Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу складається з усіх витрат, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Прикладами прямих витрат є:

а) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу;

б) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають унаслідок генерування нематеріального активу;

в) гонорари за реєстрацію юридичного права; та

г) амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.

МСБО 23 визначає критерії для визнання відсотків як складника собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу.

67. До компонентів собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу не входять:

а) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання;

б) ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності; та

в) видатки на навчання працівників експлуатувати актив.

Приклад, що ілюструє параграф 65

Суб'єкт господарювання розробляє нову виробничу технологію. Протягом 20X5 р. понесені видатки становили 1000 ВО¹, з яких 900 ВО були понесені до 1 грудня 20X5 р., а 100 ВО – у період між 1 грудня та 31 грудня 20X5 р. Суб'єкт господарювання здатний довести, що на 1 грудня 20X5 р. виробничий процес відповідав критеріям визнання як нематеріальний актив. Суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів на завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 500 ВО.

¹ В цьому стандарті грошові суми деноміновані у "валютних одиницях (ВО)".

На кінець 20X5 р. технологія визнається як нематеріальний актив за собівартістю 100 ВО (видатки, понесені починаючи з дати відповідності критеріям визнання, тобто з 1 грудня 20X5 р.). Видаток сумою 900 ВО, понесений до 1 грудня 20X5 р., визнається як витрата, оскільки до 1 грудня 20X5 р. не було

відповідності критеріям визнання. Цей видаток не становить частини собівартості технології, визнаної у звіті про фінансовий стан.

Протягом 20X6 р. понесені видатки дорівнюють 2000 ВО. На кінець 20X6 р. суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів на завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 1900 ВО. На кінець 20X6 р. собівартість технології дорівнює 2100 ВО (видатки сумою 100 ВО, визнані на кінець 20X5 р., плюс видатки сумою 2000 ВО, визнані в 20X6 р.). Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності сумою 200 ВО для того, щоб скоригувати балансову вартість технології до збитку від зменшення корисності (2100 ВО) до суми її очікуваного відшкодування (1900). Цей збиток від зменшення корисності буде сторновано в наступному періоді в разі виконання вимог до сторнування збитку від зменшення корисності, викладених у МСБО 36.

Визнання витрат

68. Видатки на нематеріальний актив слід визнавати як витрати на момент їхнього понесення за винятком випадків, коли:

а) вони становлять частину собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання,

або

б) цей об'єкт був придбаний при об'єднанні бізнесу і його не можна визнати як нематеріальний актив. У цьому випадку він складає частину суми, визнаної як гудвіл на дату придбання (див. МСФЗ 3).

69. У деяких випадках видатки здійснюються для забезпечення майбутніх економічних вигід для суб'єкта господарювання, але при цьому не створюється і не купується жоден нематеріальний чи інший актив, який можна визнати. У випадку постачання товарів суб'єкт господарювання визнає такі видатки як витрати, коли він має право доступу до товарів. У випадку постачання послуг суб'єкт господарювання визнає видатки як витрати, коли він отримує послуги. Наприклад, видатки на дослідження визнаються як витрати на час їхнього понесення (див. параграф 54), за винятком випадків, коли вони придбаваються як складова об'єднання бізнесу. До інших прикладів видатків, що їх визнають як витрати на час їхнього понесення, належать:

а) видатки з діяльності на введення в експлуатацію (тобто, витрати на введення в експлуатацію), за винятком випадків, коли їх включають у собівартість об'єкта основних засобів згідно з МСБО 16. Витрати на введення в експлуатацію можуть складатися з витрат на заснування (такі як витрати на юридичні та секретарські послуги), понесених при створенні юридичної особи, видатків на відкриття нових виробничих потужностей чи нового бізнесу (витрати, які передують відкриттю) або видатків на започаткування нової діяльності, продуктів чи процесів (витрати, які передують експлуатації);

б) видатки на навчання;

в) видатки на діяльність з рекламування та стимулювання продажу (включаючи каталоги "товари поштою");

г) видатки на переміщення чи реорганізацію частини або всього суб'єкта господарювання.

69А. Суб'єкт господарювання має право доступу до товарів, коли вони належать йому. Подібно до цього, він має право доступу до товарів, коли вони створені постачальником відповідно до умов угоди постачання та суб'єкт господарювання може вимагати доставити їх в обмін на платіж. Послуги отримані, коли вони виконуються постачальником відповідно до угоди про їх надання суб'єктові господарювання, а не коли суб'єкт господарювання використовує їх для постачання іншої послуги, наприклад, для доставки реклами клієнтам.

70. Параграф 68 не забороняє визнання суб'єктом господарювання попередньої оплати як активу, якщо платіж за товари чи послуги здійснено до отримання суб'єктом господарювання права доступу до цих товарів. Подібно до цього, параграф 68 не забороняє визнання суб'єктом господарювання попередньої оплати як активу, якщо платіж за послуги здійснено до отримання суб'єктом господарювання цих послуг.

Минулі витрати, які не слід визнавати як актив

71. Видатки на нематеріальний актив, що їх первісно визнано як витрати, не слід визнавати як частину собівартості нематеріального активу на пізнішу дату.

Оцінка після визнання

72. Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання обирає або модель собівартості в параграфі 74, або модель переоцінки в параграфі 75. Якщо облік нематеріального активу

здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, за винятком випадків, коли для цих активів немає активного ринку.

73. Клас нематеріальних активів є групою активів подібного характеру і з подібним використанням в діяльності суб'єкта господарювання. Об'єкти в межах класу нематеріальних активів переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів та відображенню у фінансовій звітності сум, які являють собою суміш витрат та вартостей станом на різні дати.

Модель собівартості

74. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки

75. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Для переоцінки згідно з цим Стандартом справедливу вартість слід оцінити посиланням на активний ринок. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоби на кінець звітного періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості.

76. Модель переоцінки не дозволяє:

а) переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи, або

б) первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

77. Модель переоцінки застосовується після того, як актив було первісно визнано за собівартістю. Проте, якщо лише частина собівартості нематеріального активу визнається як актив, оскільки актив не відповідає критеріям визнання до досягнення відповідного етапу процесу (див. параграф 65), то модель переоцінки можна застосовувати до всього такого активу. Модель переоцінки можна також застосовувати до нематеріального активу, отриманого за державним грантом та визнаного за номінальною сумою (див. параграф 44).

78. Існування активного ринку для нематеріального активу є непоширеним явищем, хоча таке трапляється. Наприклад, у деяких юрисдикціях може існувати активний ринок для ліцензій на таксі, ліцензій на риболовлю або для квот на виробництво, що вільно обертаються. Проте активний ринок не може існувати для брендів, заголовків, видавничих прав на музику та фільми, патентів чи торгових марок, оскільки кожен такий актив є унікальним. Крім того, незважаючи на те, що нематеріальні активи купуються та продаються, контракти укладаються між індивідуальними покупцями та продавцями, а операції відбуваються порівняно рідко. З цих причин ціна, сплачена за один актив, не може дати достатнього свідчення справедливої вартості іншого активу. Нарешті, інформація про ціни часто не є загальнодоступною.

79. Періодичність переоцінки залежить від несталості справедливої вартості переоцінюваних нематеріальних активів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, потрібна подальша переоцінка. Справедлива вартість деяких нематеріальних активів може зазнавати суттєвих та несталих змін, що спричиняє потребу щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для нематеріальних активів із несуттєвими змінами справедливої вартості.

80. Якщо нематеріальний актив переоцінюють, будь-яку накопичену амортизацію на дату переоцінки:

а) перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості,

або

б) вилучають з валової балансової вартості активу, а чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу.

81. Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

82. Якщо справедливу вартість переоціненого нематеріального активу більше не можна визначити посиланням на активний ринок, то балансовою вартістю активу має бути його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки з посиланням на активний ринок за

вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

83. Той факт, що активного ринку для переоціненого нематеріального активу більше немає, може означати, що корисність цього активу могла зменшитись і що його слід перевірити згідно з МСБО 36.

84. Якщо справедливу вартість активу можна оцінити посиланням на активний ринок на наступну дату оцінки, то починаючи з цієї дати застосовується модель переоцінки.

85. Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення визнається в іншому сукупному прибутку та наводиться у власному капіталі під заголовком "Дооцінка". Однак збільшення має визнаватися як прибуток чи збиток тією мірою, якою воно сторнує уцінку того самого активу, раніше визнану у прибутку чи збитку.

86. Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід визнавати в іншому сукупному прибутку в межах будь-якого кредитового залишку в дооцінці, що відноситься до цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному прибутку, зменшує суму, відображену у власному капіталі під заголовком "Дооцінка".

87. Кумулятивну дооцінку, що входить до власного капіталу, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли її реалізовано. Вся дооцінка може реалізуватися під час ліквідації або продажу активу. Проте можлива й реалізація частини дооцінки під час використання активу суб'єктом господарювання; у цьому випадку сума реалізованої дооцінки є різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, яка була би визнана на основі історичної собівартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не відображається як прибуток або збиток.

Ліквідація та вибуття

112. Визнання нематеріального активу слід припиняти:

а) в разі його вибуття,
або

б) якщо від його використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди.

113. Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСБО 17 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.

114. Вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача). Визначаючи дату вибуття такого активу, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСБО 18 "Дохід" для визнання доходу від продажу товарів. МСБО 17 застосовується до вибуття шляхом продажу зі зворотною орендою.

115. Якщо відповідно до принципу визнання в параграфі 21, суб'єкт господарювання визнає у балансовій вартості активу витрати на заміну частини нематеріального активу, тоді він припиняє визнання балансової вартості заміненої частини. Якщо ж суб'єктові господарювання недоцільно визначати балансову вартість заміненої частини, він може використати собівартість заміни для визначення собівартості заміненої частини на момент її придбання або внутрішнього генерування.

115А. У випадку викупленого права при об'єднанні бізнесу, якщо право у подальшому надається повторно (продається) третій стороні, пов'язана з ним балансова вартість (якщо існує) використовується у визначенні прибутку чи збитку від повторного надання.

116. Компенсація, яку можна отримати від вибуття нематеріального активу, первісно визнається за її справедливою вартістю. Якщо платіж за нематеріальний актив відстрочується, тоді отримана компенсація первісно визнається за еквівалентом ціни в грошових коштах. Різниця між номінальною сумою компенсації та еквівалентом ціни в грошових коштах визнається як дохід від відсотків відповідно до МСБО 18 з відображенням фактичного доходу від дебіторської заборгованості.

117. Амортизація нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації не припиняється, коли він більше не використовується, за винятком випадків, коли цей актив був повністю амортизований або коли він класифікується як утримуваний для продажу (або включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) згідно з МСФЗ 5».

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ **з бухгалтерського обліку нематеріальних активів**

I. Загальні положення

1.1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (далі - Методичні рекомендації) можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, їх філіями та іншими виділеними на окремий баланс підрозділами (далі - підприємства) незалежно від організаційно-правових форм господарювання (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Методичні рекомендації не поширюються на гудвіл.

1.2. Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

1.3. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1.3.1. Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо).

1.3.2. Права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

1.3.3. Права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

1.3.4. Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

1.3.5. Авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних) виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. До літературних, письмових творів наукового, технічного або іншого характеру належать також результати науково-дослідних, пошукових, дослідно-конструкторських, дослідно-технологічних робіт у формі звіту, документації, комплекти конструкторської і технологічної документації (первинні зразки) тощо.

1.3.6. Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв, право на використання вигод від скорочення викидів парникових газів тощо).

1.4. Уведення в господарський оборот об'єктів інтелектуальної власності, їх інвентаризація, виведення (списання) з господарського обороту та ведення аналітичного обліку оформлюється типовими формами первинного обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732, зареєстрованими у Міністерстві юстиції України 14.12.2004 за № 1580/10179. Для ведення аналітичного обліку та оформлення операцій з іншими нематеріальними активами можуть також застосовуватися ці типові форми первинного обліку із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів.

1.5. На кожний об'єкт нематеріальних активів комісією підприємства складається (в одному примірнику) Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. У цьому документі зазначаються, зокрема, правові умови введення об'єкта нематеріальних активів в господарський оборот, тобто зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт вводиться в господарський оборот, – договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір, дата акта приймання-передачі об'єкта нематеріальних активів, документи (довідки), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання (письмовий та/або образотворчий опис з формулою, креслення, схема, зразок, дискета, аудіо-, відеокасета тощо), вартість, строк корисного використання, особа, відповідальна за використання об'єкта. Акт введення в господарський оборот права на використання вигод від скорочення викидів парникових газів складається за наявності верифікаційного висновку про обсяги скорочення антропогенних викидів парникових газів. При складанні Акта комісія пересвідчується у наявності документів, що дають змогу ідентифікувати об'єкт нематеріального активу, який вводиться у господарський оборот.

Первинні документи про витрати на об'єкт нематеріальних активів, отриманий в результаті розробки, повинні, зокрема, містити інформацію про зміст витрат (виконання робіт зі створення нематеріального активу, витрачання матеріальних цінностей на створення об'єкта), кількісні і вартісні показники таких витрат, підписи уповноважених посадових осіб.

1.6. На кожний об'єкт нематеріальних активів бухгалтерською службою підприємства, за даними Акта введення в господарський оборот, відкривається Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Допускається також ведення аналітичного обліку в одній

інвентарній картці групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що уводяться (надійшли) у господарський оборот в одному календарному місяці та закріплюються за однією відповідальною за їх використання особою.

1.7. Списання (ліквідація) об'єкта нематеріальних активів оформлюється комісією Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (у двох примірниках) на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів.

1.8. Для систематизації на рахунках бухгалтерського обліку інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах щодо операцій з нематеріальними активами, можуть застосовуватися такі реєстри синтетичного та аналітичного обліку: журнал 4, відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій і відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів, форми яких затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356, або відомість 4-м, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422.

1.9. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами наведена у додатку до Методичних рекомендацій.

II. Визнання та оцінка нематеріальних активів

2.1. Придбаний або отриманий об'єкт нематеріальних активів зараховується на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

- підприємство здійснює його контроль;
- існує імовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;
- його вартість може бути достовірно визначена.

2.2. Об'єкт нематеріальних активів, отриманий в результаті розробки, зараховується на баланс, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення об'єкта нематеріальних активів до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання об'єкта нематеріальних активів;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою об'єкта нематеріальних активів.

Якщо об'єкт нематеріальних активів не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

2.3. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів;
- рекламу та просування продукції на ринку;
- створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- підвищення ділової репутації підприємства, передплату (придбання) видань, створення торгових марок (товарних знаків).

2.4. Придбані (створені) об'єкти нематеріальних активів зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

2.5. У разі придбання об'єкта нематеріальних активів за плату (грошову компенсацію) його первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (окрім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням. Фінансові витрати включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів у порядку, визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.05.2006 за № 610/12484.

2.6. У разі придбання об'єкта нематеріальних активів в обмін на подібний об'єкт первісна вартість такого об'єкта дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого в обмін на подібний актив, є його справедлива вартість із включенням різниці між залишковою та справедливою вартістю до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

2.7. У разі придбання об'єкта нематеріальних активів в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив первісна вартість такого об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

2.8. У разі безоплатного отримання об'єкта нематеріальних активів первісною вартістю такого об'єкта є його справедлива вартість на дату отримання з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його отриманням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням. Справедлива вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює поточній ринковій вартості, а за відсутності такої вартості – оціночній вартості, яку підприємство сплатило б за цей об'єкт у разі операції між обізнаними, зацікавленими та

незалежними сторонами виходячи з наявної інформації. Такою інформацією може бути, зокрема, експертна оцінка суб'єкта оціночної діяльності.

2.9. У разі отримання об'єкта нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу підприємства первісною вартістю такого об'єкта визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства його справедлива вартість з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

2.10. У разі отримання об'єкта нематеріальних активів в результаті об'єднання підприємств такий об'єкт оцінюється за його справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених за кілька об'єктів нематеріальних активів загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

2.11. У разі створення об'єкта нематеріальних активів підприємством до первісної вартості такого об'єкта включаються прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього об'єкта та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, збір за подання заявки про реєстрацію об'єкта права інтелектуальної власності, збір за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту, сплата державного мита за видачу свідоцтва, патенту тощо).

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням такого об'єкта і підвищенням його можливостей та строку корисного використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

2.12. Витрати на придбання, створення та удосконалення об'єктів нематеріальних активів відображаються на субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів". Фактичні витрати на придбання, створення та удосконалення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося (не введені в господарський оборот), відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у нематеріальні активи.

2.13. Об'єкт нематеріальних активів, наданий правовласником (ліцензіаром) в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі.

2.14. Об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленої в договорі. При цьому платежі за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються користувачем (ліцензіатом) до витрат звітного періоду.

III. Переоцінка нематеріальних активів

3.1. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих об'єктів нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. За відсутності активного ринку переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності.

3.2. Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріальних активів переоцінюються всі інші об'єкти групи, до якої належить такий об'єкт нематеріальних активів.

Переоцінка об'єктів нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої були переоцінені, надалі має проводитися так регулярно, щоб було забезпечено визначення їх залишкової вартості на дату балансу, яка б суттєво не відрізнялась від їх справедливої вартості.

3.3. Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів. Якщо окремих об'єктів нематеріальних активів у складі групи переоцінених об'єктів нематеріальних активів не можна переоцінити, такий об'єкт відображається за його первісною вартістю, сумою накопиченої амортизації та накопичених витрат від зменшення його корисності.

Переоцінена первісна вартість і переоцінена накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначаються множенням відповідно первісної вартості, накопиченої амортизації на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до інвентарної картки обліку об'єкта нематеріальних активів.

3.4. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки - у складі витрат звітної періоду, крім випадків, наведених у пункті 3.5 Методичних рекомендацій.

3.5. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигод від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітної періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигод від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітної періоду.

3.6. При вибутті об'єкта нематеріальних активів, який раніше був переоцінений, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. До складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта нематеріальних активів також включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта нематеріальних активів, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до інвентарної картки обліку об'єкта нематеріальних активів.

IV. Облік корисності нематеріальних активів

4.1. На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів. Оцінка наявності цих ознак здійснюється з метою приведення балансової вартості нематеріальних активів у відповідність з очікуваною сумою відшкодування таких нематеріальних активів, виходячи з очікуваних обсягів майбутніх грошових потоків, які може забезпечити використання нематеріальних активів.

4.2. Про зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

4.2.1. Зменшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітної періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось.

4.2.2. Моральне старіння об'єкта нематеріальних активів.

4.2.3. Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітної періоду або очікувані найближчим часом.

4.2.4. Збільшення протягом звітної періоду ринкових ставок відсотків або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування об'єкта нематеріальних активів.

4.2.5. Суттєві зміни способу використання об'єкта нематеріальних активів протягом звітної періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства.

4.2.6. Інші свідчення того, що ефективність об'єкта нематеріальних активів є або буде гіршою, ніж очікувалось.

4.3. За наявності ознак зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів підприємство визначає суму його очікуваного відшкодування.

Незалежно від наявності ознак зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів підприємство визначає на дату річного балансу суму очікуваного відшкодування об'єктів нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і об'єктів нематеріальних активів, що не використовуються на дату річного балансу.

4.4. Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включаються до складу інших витрат звітної періоду з одночасним збільшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, у разі наявності (на дату визначення суми витрат від зменшення корисності) перевищення суми попередніх дооцінок вартості об'єкта і вигод від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності, відображаються збільшенням суми накопиченої амортизації та зменшенням додаткового капіталу (але на суму не більше зазначеного перевищення) з визнанням різниці (якщо сума витрат від зменшення корисності більше зазначеного перевищення) іншими витратами звітної періоду та збільшенням накопиченої амортизації нематеріальних активів.

4.5. Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

4.5.1. Суттєве збільшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду.

4.5.2. Суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду.

4.5.3. Зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотків або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування об'єкта нематеріального активу.

4.5.4. Суттєві зміни об'єкта нематеріальних активів та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства.

4.5.5. Інші свідчення того, що ефективність використання об'єкта нематеріальних активів є або буде кращою, ніж очікувалось.

4.6. Сума вигод від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Сума вигод від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, у разі наявності (на дату визначення суми вигод від відновлення корисності) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок вартості цього об'єкта і вигод від відновлення його корисності, відображається зменшенням суми накопиченої амортизації та збільшенням іншого доходу звітного періоду (але на суму не більше зазначеного перевищення) з визнанням різниці (якщо сума вигод від відновлення корисності більше зазначеного перевищення) збільшенням додаткового капіталу та зменшенням накопиченої амортизації нематеріальних активів.

V. Амортизація нематеріальних активів

5.1. Нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку його корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Об'єктом амортизації є первісна (переоцінена) вартість об'єкта нематеріальних активів за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів прирівнюється до нуля, окрім випадків існування невідомого зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання або якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта. Ліквідаційна вартість може не прирівнюватися до нуля, якщо підприємство очікує продати цей об'єкт нематеріальних активів до кінця строку його корисного використання.

Об'єкти нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, а також право на використання вигод від скорочення викидів парникових газів амортизації не підлягають.

5.2. Підприємство визначає строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів або встановлює його, якщо строк до цього не визначено.

5.3. Об'єкт нематеріальних активів визнається таким, що має невизначений строк корисного використання, якщо немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий об'єкт буде забезпечувати економічні вигоди.

5.4. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів ураховуються такі економічні і правові фактори:

5.4.1. Очікуваний спосіб використання об'єкта нематеріальних активів підприємством і спроможність управлінського персоналу ефективно управляти цим об'єктом.

5.4.2. Період життєвого циклу товару, для ідентифікації якого використовується об'єкт нематеріальних активів, та строки корисного використання подібних об'єктів нематеріальних активів.

5.4.3. Передбачуване моральне старіння об'єкта нематеріальних активів.

5.4.4. Стабільність галузі, в якій функціонує підприємство, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації.

5.4.5. Тенденції розвитку конкуренції на ринку.

5.4.6. Рівень витрат на обслуговування, необхідний для отримання очікуваних майбутніх економічних вигод від об'єкта нематеріальних активів, та здатність і намір підприємства досягти такого рівня.

5.4.7. Період контролю об'єкта нематеріальних активів та юридичні або інші обмеження його використання.

5.4.8. Залежність строку корисного використання нематеріальних активів від строку корисного використання інших активів підприємства.

5.4.9. Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

5.5. Економічні фактори безпосередньо впливають на визначення періоду, протягом якого можуть бути отримані економічні вигоди від об'єкта нематеріальних активів, а правовими факторами може обмежуватися

період контролю підприємством цих економічних вигод. Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється за найменшим із періодів, що визначені згідно із цими факторами.

5.6. Значні зміни технологій і програмних продуктів можуть впливати на встановлення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів меншого, ніж строк їх можливого використання, визначений згідно із економічними і правовими факторами.

5.7. Підприємство може застосовувати такі методи нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий. Метод амортизації об'єкта нематеріальних активів обирається виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Метод амортизації обирається і послідовно застосовується в кожному періоді, окрім випадків, коли відбувається зміна умов отримання майбутніх економічних вигод, які очікувалось отримати від використання об'єкта нематеріальних активів.

5.8. Амортизація об'єкта нематеріальних активів нараховується з першого числа місяця, що настає за місяцем уведення цього об'єкта в господарський оборот. Нарухування амортизації об'єкта нематеріальних активів при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою уведення цього об'єкта в господарський оборот.

Нарухування амортизації об'єкта нематеріальних активів припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття цього об'єкта.

Сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми витрат і збільшенням суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарухування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою уведення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот.

5.9. Аналітичний облік накопиченої амортизації нематеріальних активів ведеться за об'єктами нематеріальних активів.

5.10. Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів та метод його амортизації переглядаються в кінці звітної року, якщо в наступному звітному році очікуються зміни строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод від його використання.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Амортизація об'єкта нематеріальних активів нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку корисного використання, починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому відбулися зміни.

5.11. Після відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової вартості такого об'єкта і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання. Балансова (залишкова) вартість об'єкта нематеріальних активів, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість такого об'єкта, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

5.12. Зміни методів нарахування амортизації та строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів відображаються як зміни облікових оцінок відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 392/3685.

VI. Вибуття нематеріальних активів

6.1. Об'єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

6.2. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

6.3. Регістри аналітичного обліку об'єктів нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

VII. Інвентаризація нематеріальних активів

7.1. Проведення інвентаризації нематеріальних активів та оформлення її результатів здійснюються в порядку, встановленому Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 26.08.94 за № 202/412.

При інвентаризації об'єктів нематеріальних активів їх наявність встановлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) відповідні права. Зокрема, з метою ідентифікації об'єктів нематеріальних активів інвентаризаційна комісія пересвідчується у наявності та чинності документів, що засвідчують правомірність

набуття прав власності, прав використання об'єктів інтелектуальної власності, – патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій, договорів тощо.

7.2. Інвентаризаційною комісією до Інвентаризаційного опису (типова форма № НА-4) заносяться об'єкти нематеріальних активів, ідентифіковані (виявлені) під час інвентаризації.

7.3. Виявлені за результатами інвентаризації об'єкти нематеріальних активів, які не відображені в бухгалтерському обліку, інвентаризаційною комісією заносяться до інвентаризаційного опису із зазначенням найменування і характеристики, первісної вартості і суми накопиченої амортизації, дати придбання і строку корисного використання. Одночасно комісією складається Акт введення в господарський оборот об'єктів нематеріальних активів. Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти нематеріальних активів як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіральної відомості.

7.4. Об'єкти нематеріальних активів, на які за результатами інвентаризації складені акти введення в господарський оборот та визначена вартість, зараховуються до складу нематеріальних активів підприємства записом за дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи" і кредитом субрахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Об'єкти нематеріальних активів, які належать державі або були створені за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо), виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи" і кредитом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів". Доходи майбутніх періодів визнаються доходами звітного періоду в сумі, пропорційній нарахованій у звітному періоді амортизації таких нематеріальних активів.

Об'єкти нематеріальних активів, які були отримані підприємством безоплатно, виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи" і кредитом рахунка 42 "Додатковий капітал", субрахунок 424 "Безоплатно одержані необоротні активи". В сумі, пропорційній нарахованій у звітному періоді амортизації таких нематеріальних активів, визнається дохід звітного періоду зі зменшенням додаткового капіталу.

7.5. Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не оформлюються правостановлюючі документи (патенти, свідоцтва, дипломи, ліцензії тощо), виявлені інвентаризацією як такі, що створені за рахунок власних коштів підприємства та не були зараховані на баланс підприємства, включаються до складу незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи за дебетом субрахунка 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" і кредитом субрахунка 746 "Інші доходи".

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не оформлюються правостановлюючі документи (патенти, свідоцтва, дипломи, ліцензії тощо), чи вони не введені у господарський оборот, створення яких здійснюється (здійснювалося) за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо), виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, включаються до складу незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи за дебетом субрахунка 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" і кредитом рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів".

Отримані безоплатно незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не оформлюються правостановлюючі документи (патенти, свідоцтва, дипломи, ліцензії тощо), виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, включаються до складу незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи за дебетом субрахунка 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" і кредитом субрахунка 424 "Безоплатно одержані необоротні активи".

Амортизация нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете. Анализ изменений в подходах к формированию объекта обложения налогом на прибыль предприятий

П(С)БО 8 (Витяг): Амортизация нематериальных активов

«25. Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою не визначено обмеження строку, протягом якого

очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

26. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

27. Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

28. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів порівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує не відмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

29. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства/установи і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарухування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот.

30. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

31. Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством/установою встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.»

МСФЗ 38 (Витяг): «Строк корисної експлуатації»

88. Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

89. Облік нематеріального активу базується на строковій його корисної експлуатації. Нематеріальний актив з визначеним строком корисної експлуатації амортизується (див. параграфи 97 – 106), тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації – не амортизується (див. параграфи 107 – 110). Ілюстративні приклади, що супроводжують цей Стандарт, демонструють визначення строку корисної експлуатації для різних нематеріальних активів і подальший облік цих активів згідно з визначенням строків їх корисної експлуатації.

90. Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:

а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;

б) життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;

в) технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;

г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;

г) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;

д) рівень витрат на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;

е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду; та

є) залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання.

91. Термін "невизначений" не означає "безкінечний". Строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає лише рівень майбутніх витрат на обслуговування активу, необхідних для певного стандарту продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, та намір і можливість суб'єкта господарювання досягти такого рівня. Висновок про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу є невизначеним, не повинен залежати від запланованих майбутніх витрат, що перевищують витрати на обслуговування активу на цьому рівні продуктивності.

92. Комп'ютерне програмне забезпечення та багато інших нематеріальних активів, ураховуючи швидкі зміни у технології, чутливі до технічного старіння. Отже, ймовірно, що строк їхньої корисної експлуатації є коротким.

93. Строк корисної експлуатації нематеріального активу може бути дуже довгим і навіть невизначеним. Невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку.

94. Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення суб'єктом господарювання без суттєвих витрат. Строк корисної експлуатації викупленого права, визнаного як нематеріальний актив при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, та не повинен охоплювати періоди поновлення.

95. Можуть існувати економічні й юридичні чинники, що впливають на строк корисної експлуатації нематеріального активу: економічні чинники визначають період, протягом якого майбутні економічні вигоди будуть отримані; юридичні чинники можуть обмежити період, протягом якого суб'єкт господарювання контролює доступ до цих вигід. Строк корисної експлуатації є коротшим із періодів, визначених цими чинниками.

96. Наявність наведених далі чинників, серед іншого, відображає здатність суб'єкта господарювання поновити договірні або інші юридичні права без суттєвих витрат:

а) є свідчення (яке, можливо, базується на досвіді) того, що договірні або інші юридичні права буде поновлено. Якщо їх поновлення залежить від згоди третьої сторони, воно має включати свідчення того, що ця третя сторона дасть свою згоду;

б) є свідчення того, що буде дотримано умови, необхідні для того, щоб одержати поновлення; та

в) витрати на поновлення не є суттєвими для суб'єкта господарювання порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення.

Якщо витрати на поновлення є суттєвими порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення, то витрати на

"поновлення" по суті відображають витрати на придбання нового нематеріального активу на дату поновлення прав.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ З ВИЗНАЧЕНИМ СТРОКОМ КОРИСНОЇ ЕКСПЛУАТАЦІЇ

Період і метод амортизації

97. Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахування за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо цей або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.

98. Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Використаний метод обирають на основі очікуваної форми споживання очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в активі, і застосовують послідовно від періоду до періоду, якщо очікувана форма споживання майбутніх економічних вигід не змінюється.

99. Амортизація, як правило, визнається в прибутку або збитку. Проте інколи майбутні економічні вигоди, втілені в активі, поглинаються в ході виробництва інших активів. У цьому випадку амортизаційні відрахування становлять частину собівартості іншого активу та включаються до його балансової вартості. Наприклад, амортизація нематеріальних активів, використовуваних у виробничому процесі, включається до балансової вартості запасів (див. МСБО 2 "Запаси").

Ліквідаційна вартість

100. Ліквідаційну вартість нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід приймати за нуль, за винятком випадків, коли:

а) існує зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його корисної експлуатації,

або

б) є активний ринок (як визначено в МСФЗ 13) для такого активу та:

I) ліквідаційну вартість можна буде визначити посиланням на цей ринок; та

II) існує висока ймовірність, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу.

101. Сума активу, яка амортизується, визначається після вирахування його ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість, інша, ніж нуль, означає, що суб'єкт господарювання очікує ліквідувати нематеріальний актив до кінця строку його економічної експлуатації.

102. Оцінка ліквідаційної вартості активу базується на сумі очікуваного відшкодування від вибуття, з використанням цін, які домінують на дату попередньої оцінки для продажу подібного активу, що досяг кінця свого строку корисної експлуатації і використовувався в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив. Ліквідаційну вартість слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Зміни в ліквідаційній вартості активу відображаються відповідно до змін в облікових оцінках згідно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

103. Ліквідаційна вартість нематеріального активу може збільшитися до суми, яка дорівнює або перевищує балансову вартість цього активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування такого активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться у подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу.

Перегляд періоду та методу амортизації

104. Період і метод амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Якщо очікуваний

строк корисної експлуатації активу відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінити. Якщо відбулася зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої форми. Такі зміни слід обліковувати як зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.

105. Протягом строку експлуатації нематеріального активу може стати очевидним, що оцінка строку його корисної експлуатації не є належною. Наприклад, визнання збитку від зменшення корисності може свідчити про необхідність змінити період амортизації.

106. З часом форма майбутніх економічних вигід, які, за очікуванням, надходять до суб'єкта господарювання від нематеріального активу, може змінитися. Наприклад, може стати очевидним, що прийнятним є метод зменшення залишку, а не прямолінійний метод амортизації. Ще один приклад – якщо користування правами, наданими ліцензією, відстрочується, в очікуванні розгляду впливу на інші компоненти бізнес-плану. В цьому випадку економічні вигоди, які надходять від активу, можуть не бути отримані до пізніших періодів.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ З НЕВИЗНАЧЕНИМ СТРОКОМ КОРИСНОЇ ЕКСПЛУАТАЦІЇ

107. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

108. Згідно з МСБО 36, суб'єкт господарювання повинен перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування з його балансовою вартістю:

- а) щорічно, та
- б) кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Перегляд оцінки строку корисної експлуатації

109. Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який не амортизується, слід переоцінювати в кожному періоді, щоби визначити, чи продовжують і надалі події та обставини підтверджувати оцінку невизначеного строку корисної експлуатації цього активу. Якщо вони не підтверджують її, зміну в оцінці строку корисної експлуатації цього активу з невизначеного на визначений слід обліковувати як зміну в облікових оцінках відповідно до МСБО 8.

110. Згідно з МСБО 36, зміна оцінки строку корисної експлуатації нематеріального активу з невизначеного на визначений може свідчити про зменшення корисності цього активу. Як наслідок, суб'єкт господарювання перевіряє актив на зменшення корисності шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування, визначеної згідно з МСБО 36, із його балансовою вартістю і визнає будь-яке перевищення балансової вартості над сумою очікуваного відшкодування як збиток від зменшення корисності.

Очікуване відшкодування балансової вартості: збитки від зменшення корисності

111. Щоб визначити, чи зменшилася корисність нематеріального активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36, у якому пояснюється, коли і як суб'єкт господарювання переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає суму очікуваного відшкодування активу і коли він визнає чи сторнує збиток від зменшення корисності.»

ПКУ (Витяг): «Стаття 134. Об'єкт оподаткування

134.1. Об'єктом оподаткування є:

134.1.1. прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається **шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування** (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, **на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу.**

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Корректировки по налогу на прибыль

Сумма финансового результата с целью налогообложения налогом на прибыль подлежит определенным корректировкам, как увеличивающим, так и уменьшающим эту сумму:

- по амортизации
- по резервам сомнительных долгов и обеспечениям
- по финансовым операциям

Виды корректировок.

По амортизации (ст.138)

Корректировки, увеличивающие финрезультат (+)	Корректировки, уменьшающие финрезультат (-)
Сумма бухгалтерской амортизации ОС, НМА, включенная в бух. расходы (дт23, 90-94)	Сумма амортизации по налоговому учету ОС и НМА
Суммы уценки, убытков от обесценения ОС и НМА, включенная в бух. расходы (дт974)	Суммы дооценки и выгод от восстановления полезности (в пределах сумм, ранее отнесенных на уценку или уменьшение полезности) по ОС и НМА
Сумма остаточной стоимости объекта ОС, НМА по бухучету при ликвидации или продаже, включенная в бух. расходы (дт972)	Сумма остаточной стоимости объекта ОС, НМА по налоговому учету при его ликвидации или продаже

По резервам сомнительных долгов и обеспечениям (ст.139)

Корректировки, увеличивающие финрезультат (+)	Корректировки, уменьшающие финрезультат (-)
Начисленные обеспечения, включенные в бух. расходы, кроме обеспечений на отпуска (дт23, 90-94)	Выплаченные суммы за счет начисленных обеспечений, кроме обеспечений на отпуска (дт47)
	Сумма корректировки (уменьшения) обеспечений (кроме обеспечений на отпуска), выполненной в соответствии с правилами бухучета (дт47 кт719)
Начисление резерва сомнительных долгов, отраженного в расходах (дт944)	Сумма корректировки (уменьшения) резерва сомнительных долгов, выполненной в соответствии с правилами бухучета (дт38 кт719)
Суммы списанной безнадежной задолженности, сверх суммы резерва, которая не соответствует налоговому определению безнадежной задолженности п.14.1.11 НКУ (дт944)	

По финансовым операциям (ст.140)

Корректировки, увеличивающие финрезультат (+)	Корректировки, уменьшающие финрезультат (-)
---	---

Сумма процентов по кредиту (по формуле), полученному от связанного нерезидента , если сумма кредита превышает в 3,5 раза собственный капитал налогоплательщика. Сумма процентов = расходы на бух. проценты – 50% (Финрезультат (стр. 2290 или 2295 формы 2) + Финрасходы + Амортизация)	Сумма процентов связанному нерезиденту , которая попала под ограничение по формуле, относится на уменьшение финрезультата в будущих годах в сумме уменьшенной на 5% (с учетом ограничения по формуле)
Сумма убытков от инвестиций в ассоциированные, дочерние предприятия, рассчитанных по методу участия в капитале	Сумма начисленных доходов от участия в капитале других плательщиков и в виде дивидендов, подлежащих к получению от других плательщиков (не уменьшает финрезультат, если эти доходы получены не от плательщиков налога на прибыль)
	Убыток за предыдущие годы , в том числе в 2015 году включается 25% суммы убытков, сформированных на 01.01.2012 и суммы не компенсированных 75% этих убытков в 2012-2014 годах)
Сумма процентов и дооценки на инструменты собственного капитала, переклассифицированные в финансовые обязательства (акции конвертированные в облигации)	Сумма уценки инструментов собственного капитала, переклассифицированных в финансовые обязательства (акции конвертированные в облигации)
Случаи превышения обычной цены над договорной ценой при реализации (или наоборот при приобретении) по контролируемым операциям	
*Сумма 30% стоимости товаров, оборотных активов, работ, услуг , полученных у: - неприбыльных организаций (кроме бюджетников). - нерезидентов (в том числе связанных), зарегистрированных в странах, в которых налог на прибыль на 5 пунктов ниже, чем в Украине.	
*Сумма расходов на уплату роялти нерезидентам, превышающая (сумма доходов от роялти + 4% от чистого дохода от реализации (стр. 2000 формы 2) за предыдущий год).	
*Полная сумма расходов на уплату роялти : -нерезидентам, зарегистрированным в странах, в которых налог на прибыль на 5 пунктов ниже, чем в Украине, - нерезидентам небенефициарным получателям, если бенефициар не предоставил им права на получение, - нерезидентам по объектам, на которые права интеллектуальной собственности впервые возникли у резидента Украины, -нерезидентам, которые не подлежат налогообложению в отношении роялти в государстве, резидентом которого он является, - лицам, уплачивающим налог в составе других налогов (касается единого налога), кроме физических лиц, облагаемых по правилам раздела IV НКУ - юридическим лицам, освобожденным от налога или уплачивающим его по другой ставке.	
Сумма средств или товаров (работ, услуг)	

перечисленных (предоставленных) неприбыльным организациям, превышающая 4% налогооблагаемой прибыли предыдущего года (бюджетникам, общественным организациям, благотворительным фондам и т.п.)	
Сумма уценки ЦБ, инвестнедвижимости, биологических активов, определенная по бухучету, в сумме, которая превышает ранее проведенную дооценку	
Отрицательный результат от продажи ЦБ, определенный по данным бухучета	Положительный результат продажи ЦБ, определенный по данным бухучета
Положительный результат продажи ЦБ, определенный по данным отдельного налогового учета	Отрицательный результат продажи ЦБ, определенный по данным отдельного налогового учета

*Данные ограничения не применяются если:

- 1) операция является контролируемой и доказана обычность цены;
- 2) операция не является контролируемой, но обычность цены доказывается по процедурам предусмотренным ст. 39 НКУ.

ПКУ (Витяг): «Стаття 138. Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

138.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

-на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

-на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

-на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

138.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

-на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 цієї статті;

-на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

-на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

138.3. Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування

138.3.1. Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I цього Кодексу, підпунктами 138.3.2 - 138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу. [.....]

138.3.4. Строки нарахування амортизації нематеріальних активів:

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років

Типичные ошибки в бухгалтерском и налоговом учете НМА; способы их исправления, возможные налоговые риски

Примеры отражения операций по приобретению и выбытию НМА в бухгалтерских проводках

ПРИОБРЕТЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА С РАСЧЕТАМИ В ДЕНЕЖНОЙ ФОРМЕ

Пример.1 Предприятие приобретает и подключает несколько телефонных номеров стоимостью 12 000 грн., в т. ч. НДС - 2 000 грн. По условиям договора телефонные номера переходят в собственность предприятия-абонента.

ПРИОБРЕТЕНИЕ НМА С РАСЧЕТАМИ В ДЕНЕЖНОЙ ФОРМЕ						
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
		Дебет	Кредит	Сумма	Доход	Расход
1	Произведена оплата за НМА (в том числе НДС)	631	311	12 000	-	-
2	Отражен налоговый кредит по НДС	641	644	2 000	-	-
3	Учтены расходы на приобретение НМА	154	631	10 000	-	-
4	Отражены расчеты по НДС	644	631	2 000	-	-
5	Оплачены услуги по оформлению НМА в собственность предприятия (без НДС)	685	311	300	-	-
6	Учтены расходы на приобретение НМА	154	685	300	-	-
7	НМА введен в эксплуатацию	127	154	10 300	-	-

* В периоде, следующем за вводом в эксплуатацию объекта, понесенные расходы (в сумме 10 300 грн.) амортизируются в бухгалтерском и налоговом учете.

БЕСПЛАТНОЕ ПОЛУЧЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

Первоначальная стоимость бесплатно полученных нематериальных активов равна справедливой стоимости на дату получения с учетом расходов, предусмотренных для приобретенных нематериальных активов (п. 13 П(С)БУ-8).

БЕСПЛАТНОЕ ПОЛУЧЕНИЕ НМА						
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
		Дебет	Кредит	Сумма	Доход	Расход
1	Получены НМА	12	424	10 000	10 000	-
2	Начислена амортизация (условно)	91-94	133	80	-	-

3	Признан доход в размере амортизации	424	745	80	-	-
---	-------------------------------------	---------------------	---------------------	----	---	---

В налоговом учете стоимость нематериальных активов, полученных бесплатно, включается в доход налогоплательщика при их получении ([п. 137.10 ст. 137 НКУ](#)). По бесплатно полученным НМА первоначальная стоимость не формируется, так как отсутствуют расходы на приобретение. Амортизация по таким НМА не начисляется.

Если для того чтобы бесплатно полученный нематериальный актив ввести в эксплуатацию необходимо понести дополнительные расходы, то в бухгалтерском учете признается доходом только та часть амортизации, которая начислена на неоплаченную стоимость нематериального актива. В налоговом учете такие расходы подлежат амортизации.

Отметим, что при продаже или другом способе отчуждения бесплатно полученного объекта НМА ([п. 146.13 ст. 146 НКУ](#)):

- если сумма дохода от продажи превышает стоимость НМА, которая была включена в состав дохода при их получении, то разница включается в доход;
- если сумма, которая была включена в доход при получении НМА меньше суммы, полученной при продаже такого НМА, то разница включается в расход.

ВЗНОС НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Первоначальная стоимость нематериального актива, внесенного в уставной капитал предприятия, - это согласованная учредителями (участниками) предприятия и закрепленная в учредительных документах их справедливая стоимость с учетом дополнительных расходов, предусмотренных для приобретенных нематериальных активов ([п. 14 П\(С\)БУ-8](#)).

В налоговом учете согласно [п. 146.8 ст. 146 НКУ](#) первоначальная стоимость объекта, включенного в уставный капитал предприятия, определяется в соответствии с его стоимостью, согласованной учредителями предприятия, но не выше обычных цен. Такие объекты НМА согласно [п.п. 146.17.2 п. 146.17 ст. 146 НКУ](#) **приравниваются к приобретенным основным средствам**. Операция по взносу имущества в уставный капитал в соответствии с [п.п. 14.1.90 п. 14.1 ст. 14 НКУ](#) является прямой инвестицией, которая согласно [п.п. 136.1.3 п. 136.1 ст. 136 НКУ](#) не включается в состав доходов для определения объекта обложения налогом на прибыль.

В соответствии с [п.п.198.1 "б" п. 198.1 ст. 198 НКУ](#) налогоплательщик имеет право отнести в состав налогового кредита суммы НДС по получению активов в качестве взноса в уставный капитал. При этом следует учесть, что формировать налоговый кредит по НДС имеет право только налогоплательщик, зарегистрированный в качестве плательщика НДС на дату проведения такой операции. Налогоплательщик, не зарегистрированный в качестве плательщика НДС, на сумму НДС увеличивает первоначальную стоимость объекта основных средств.

ВЗНОС НМА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ ПРЕДПРИЯТИЯ						
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
		Дебет	Кредит	Сумма	Доход	Расход
1	Внесено в уставный капитал физическим лицом право на изобретение	125	46	4 000	-	_*
2	Внесено в уставный капитал юридическим лицом право на торговый знак	123	46	10 000	-	_*
3	Отражен налоговый кредит по НДС по объекту, внесенному юридическим лицом - плательщиком НДС	641	46	2 000	-	_**

* С периода, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, на первоначальную стоимость активов в сумме 14 000 грн. начисляется амортизация в бухгалтерском и налоговом учете.
 ** В налоговом учете предприятие имеет право на налоговый кредит по НДС при наличии документов, подтверждающих передачу нематериального актива и оформленных в соответствии с законодательством, а также должным образом оформленной налоговой накладной.

В примерах по учету бесплатно полученных и внесенных в уставный капитал нематериальных активов в соответствии с рекомендациями Минфина, изложенными в [письме от 17.11.2003 г. № 31-04200-04-5/5570](#), не используется класс [счетов 15 "Капитальные инвестиции"](#), а полученные (внесенные) активы сразу приходятся на [счете 12 "Нематериальные активы"](#).

СОЗДАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

Предприятие может создавать нематериальный актив для его дальнейшей продажи, например, компьютерную бухгалтерскую программу по заказу конкретного предприятия, или использовать ее в хозяйственной деятельности, например, продавать права на пользование такой программой другим потребителям.

В первоначальную стоимость нематериального актива, созданного предприятием, включаются прямые расходы на оплату труда, прямые материальные расходы, прочие расходы, непосредственно связанные с созданием этого НМА и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению (оплата регистрации юридического права, патентов, лицензий и т. п.).

Расходы, формирующие первоначальную стоимость нематериального актива, созданного предприятием, определены п. 17 П(С)БУ-8 и п. 2.11 Методрекомендаций (дополнительно см. [письмо Минфина от 23.07.2010 г. № 31-34000-10-10/19027](#)).

В налоговом учете затраты, связанные с приобретением (изготовлением) нематериальных активов, подлежат амортизации и согласно п.п. 139.1.5 п. 139.1 ст. 139 НКУ не включаются в состав расходов.

Финансовые расходы не включаются в первоначальную стоимость НМА, приобретенных (созданных) полностью или частично за счет заимствований, за исключением финансовых расходов, **включаемых в себестоимость** квалификационного актива в соответствии с П(С)БУ-31. Согласно п. 3 П(С)БУ-31 **квалификационный актив** - это актив, обязательно требующий существенного времени для своего создания. Понятие "существенное время" в П(С)БУ-31 не приведено. Минфин в [письме от 01.06.2006 г. № 31-34000-5/11601](#) предложил существенным временем считать период более 3 месяцев. Таким образом, к квалификационным активам относится создание нематериальных активов (разработка программного обеспечения, объектов промышленной собственности и т. п.), срок создания которых **превышает** 3 месяца. В этом случае финансовые расходы (проценты за кредит) включаются в первоначальную стоимость НМА (подробнее см. тему [Методика применения Положения \(стандарта\) бухгалтерского учета 31 "Финансовые расходы"](#)).

В некоторых случаях нематериальный актив создается в результате разработки каких-либо новых качеств собственной продукции (ноу-хау, открытие или рационализаторское предложение). Такой **нематериальный актив, полученный в результате разработки**, необходимо отражать в балансе при условии, что предприятие имеет намерение, техническую возможность и ресурсы для доведения его до состояния, пригодного для реализации или использования, проще говоря, готово оформить патент и получать доход от его использования. Такое намерение подтверждается приказом, утвержденным бизнес-планом, а если предприятие не имеет технической возможности, то договором с организацией, имеющей ресурсы для доведения нематериального актива до состояния, пригодного для реализации или использования.

СОЗДАНИЕ НМА						
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет	
		Дебет	Кредит	Сумма	Доход	Расход
1	Начислена заработная плата разработчикам компьютерной программы (условно)	154	661	12 000	-	-
2	Начислены взносы и сборы на социальное страхование (условно)	154	65	4 400	-	-
3	Отражена стоимость услуг по оформлению авторского права (без НДС)	154	685	600	-	-
4	Произведена оплата услуг по оформлению авторского права	685	311	600	-	-
5	Начислены проценты по кредиту банка, полученному для финансирования создания НМА (условно)	154	685	320	-	-
6	Компьютерная программа введена в эксплуатацию (12 000 + 4 400+600+320)	125	154	17 320	-	-

Если нематериальный актив не соответствует критериям для его признания, то расходы, связанные с его созданием, считаются затратами того отчетного периода, в течение которого они были осуществлены, **без признания таких расходов в будущем нематериальным активом**.

Типичные ошибки в бухгалтерском учете НМА

Вид НМА	Как должен отражаться в бухучете	Как отражается обычно	Как исправить, риски
Программное обеспечение (основная деятельность)	Может признаваться НМА, если соответствует определению актива: приносит будущие экономические выгоды, которые можно оценить в конкретной сумме	Нематериальные активы / Основные средства	Если программа учитывается как нематериальный актив, а должна была стать расходами периода, то есть риск непризнания суммы амортизации в расходах в будущих (проверяемых)

	денежных средств. Может стать <i>частью стоимости основного средства</i> (при соблюдении основных условий такого отражения) Во всех остальных случаях – должна признаваться <i>расходами периода</i>		периодах. Корректировки на правильную модель учета через сальдо нераспределенной прибыли
Обслуживающие (административные) программы – 1С, «Медок» и т.д.	Расходы периода	Нематериальные активы	Риск непризнания суммы амортизации в расходах в будущих (проверяемых) периодах. Корректировки на правильную модель учета через сальдо нераспределенной прибыли
Сайты – «визитки»	Расходы периода	Нематериальные активы	Риск непризнания суммы амортизации в расходах в будущих (проверяемых) периодах. Корректировки на правильную модель учета через сальдо нераспределенной прибыли
Сайты – «интернет-магазины»	Нематериальные активы	Нематериальные активы	-
Лицензии, разрешения	Расходы периода / нематериальные активы	Расходы периода / нематериальные активы	Могут быть несовпадения по факту признания отдельных видов лицензий и разрешений. В этом случае есть как риск непризнания в будущем амортизации, так и проблемы с корректировкой «старых» расходов
Торговые марки внутренне сгенерированные	Не признаются и не отражаются. Расходы на юридические формальности (регистрация и т.д.) признаются расходами периода	Нематериальный актив	Риск непризнания суммы амортизации в расходах в будущих (проверяемых) периодах. Корректировки на правильную модель учета через сальдо нераспределенной прибыли
Торговые марки (приобретение)	При выделении из стоимости гудвилла – нематериальный актив	Нематериальный актив	Возможные конфликты с оценкой и, соответственно, с суммой амортизации
Ноу-хау	Нематериальный актив	Нематериальный актив / Расходы	Риск непризнания суммы амортизации в расходах в будущих (проверяемых) периодах. Корректировки на правильную модель учета через сальдо нераспределенной прибыли
Исследования	Расходы	Нематериальный актив / Расходы	Проблемы с корректировкой суммы первоначально признанных расходов
Разработки	Нематериальный актив	Нематериальный актив / Расходы	Риск непризнания суммы амортизации в расходах в будущих (проверяемых)

			періодах. Корректировки на правильную модель учета через сальдо нераспределенной прибыли
--	--	--	---

ТЛУМАЧЕННЯ ПКТ 32
НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: ВИТРАТИ НА СТОРІНКУ В ІНТЕРНЕТІ

Міжнародний стандарт Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
 від 01.01.2013 р.

Посилання

- МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 2 "Запаси" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 11 "Будівельні контракти";
- МСБО 16 "Основні засоби" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 17 "Оренда" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 36 "Зменшення корисності активів" (переглянутий у 2004 р.);
- МСБО 38 "Нематеріальні активи" (переглянутий у 2004 р.);
- МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу".

Проблема

1. Суб'єкт господарювання може нести внутрішні витрати на розробку та підтримку своєї власної сторінки в Інтернеті (веб-сторінки) для внутрішнього або зовнішнього доступу. Веб-сторінка, призначена для зовнішнього доступу, може використовуватись для різних цілей, таких як реклама та стимулювання попиту на власні продукти та послуги суб'єкта господарювання, надання електронних послуг та продаж продуктів та послуг. Веб-сторінка, призначена для внутрішнього доступу, може використовуватись для розміщення політик компанії та інформації про її клієнтів, а також для пошуку відповідної інформації.

2. Етапи розробки веб-сторінки можна описати таким чином:

(а) Планування – включає проведення економічного обґрунтування, визначення цілей та специфікацій, оцінку альтернатив та вибір переважних.

(б) Розробка прикладного програмного забезпечення та інфраструктури – включає отримання імені домена, придбання та розробку апаратних засобів та операційного програмного забезпечення, інсталяцію розроблених прикладних програм та тестування в умовах стресового навантаження.

(в) Розробка графічного дизайну – включає проектування зовнішнього вигляду веб-сторінки.

(г) Розробка контенту – включає створення, придбання, підготовку та вивантаження інформації (текстової або графічної) на веб-сторінку до завершення розробки веб-сторінки. Ця інформація може або зберігатись в окремих базах даних, інтегрованих у веб-сторінку (чи до яких є доступ з веб-сторінки), або бути закодованою безпосередньо у веб-сторінці.

3. Відразу після завершення розробки веб-сторінки починається операційний етап. Упродовж цього етапу суб'єкт господарювання здійснює підтримку та вдосконалення прикладних програм, інфраструктури, графічного дизайну та контенту веб-сторінки.

4. При здійсненні обліку внутрішніх витрат на розробку та функціонування власної веб-сторінки суб'єкта господарювання для внутрішнього або зовнішнього доступу виникають такі проблеми:

(а) чи є веб-сторінка внутрішньо створеним нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38; та

(б) відповідний обліковий підхід до таких витрат.

5. Це тлумачення не застосовується до витрат на придбання, розробку та експлуатацію апаратних засобів (наприклад, веб-серверів, серверів додаткового розподілу інформації, виробничих серверів та Інтернет з'єднань) веб-сторінки. Такі витрати обліковуються згідно з МСБО 16. Крім того, коли суб'єкт господарювання несе витрати на провайдера Інтернет-послуг, який здійснює хостинг веб-сторінки суб'єкта господарювання, то такі витрати визнаються як витрати згідно з МСБО 1.88 та Концептуальною основою¹, при отриманні послуг.

¹ Посилання на Концептуальну основу – це посилання на Концептуальну основу складання та подання

фінансових звітів, ухвалено Радою МСБО у 2001 р. У вересні 2010 р. РМСБО замінила Концептуальну основу на Концептуальну основу фінансової звітності.

6. МСБО 38 не застосовується до нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу у звичайному ході бізнесу (див. МСБО 2 та МСБО 11) або оренді, що потрапляє до сфери застосування МСБО 17. Відповідно, це тлумачення не застосовується до витрат на розробку чи підтримання веб-сторінки (або програмного забезпечення веб-сторінки) для продажу іншому суб'єктові господарювання. Якщо веб-сторінка орендується за операційним лізингом, орендодавець застосовує це тлумачення. Якщо веб-сторінка орендується за фінансовим лізингом, орендар застосовує це тлумачення після початкового визнання орендованого активу.

Консенсус

7. Власна веб-сторінка суб'єкта господарювання, що є результатом розробки та призначена для внутрішнього або зовнішнього доступу, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38.

8. Веб-сторінка, що є результатом розробки, визнається як нематеріальний актив тоді і тільки тоді, коли, крім виконання загальних вимог, викладених в МСБО 38.21 стосовно визнання та початкової оцінки, суб'єкт господарювання може виконати вимоги, викладені в МСБО 38.57. Зокрема, суб'єкт господарювання може бути здатний задовольнити вимогу продемонструвати, як його веб-сторінка генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди у відповідності з МСБО 38.57(г), коли, наприклад, веб-сторінка здатна генерувати доходи, включаючи прямі доходи від надання можливості розміщувати замовлення. Суб'єкт господарювання не може продемонструвати, як веб-сторінка, розроблена виключно або головним чином для рекламування своїх власних продуктів та послуг та стимулювання попиту на них, генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди, а, отже, всі витрати на розробку такої веб-сторінки визнаються як витрати коли вони понесені.

9. Будь-які внутрішні витрати на розробку та підтримання власної веб-сторінки суб'єкта господарювання обліковуються у відповідності з МСБО 38. Щоб визначити відповідний обліковий підхід, слід оцінити характер кожного виду діяльності, на який понесені витрати (наприклад, навчання працівників та підтримка веб-сторінки), та етап розробки або супроводження веб-сторінки (додаткове керівництво уміщено в ілюстративному прикладі, що супроводжує це тлумачення).
Наприклад:

(а) етап планування за своєю природою подібний до етапу дослідження в МСБО 38.54. – 56. Витрати, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати коли вони понесені;

(б) етап розробки прикладних програм та інфраструктури, етап графічного дизайну та етап розробки контенту (тією мірою, якою такий контент розробляється для будь-яких інших цілей, крім рекламування власних продуктів і послуг суб'єкта господарювання та стимулювання попиту на них), подібні за своїм характером до етапу розробки в МСБУ 38.57. – 64. Витрати, понесені на цих етапах, включаються у собівартість веб-сторінки, визнаної як нематеріальний актив згідно з параграфом 8 цього тлумачення, якщо ці витрати можна безпосередньо віднести на собівартість і вони необхідні для створення, виготовлення або підготовки веб-сторінки, для того, щоб вона могла функціонувати так, як це передбачено керівництвом. Наприклад, витрати на придбання або створення контенту (окрім контенту, що рекламує власні продукти та послуги суб'єкта господарювання або стимулює попит на них), спеціально для веб-сторінки, або витрати, які уможливають використання контенту веб-сторінки (наприклад, плата за придбання ліцензії на репродукування), включаються у собівартість розробки, якщо ця умова виконується. Проте, згідно з МСБО 38.71, витрати на нематеріальну статтю, які з початку були визнані як витрати у попередній фінансовій звітності, не визнаються як частина собівартості нематеріального активу на пізнішу дату (наприклад, якщо собівартість авторських прав повністю амортизована, а контент потім викладений на веб-сторінці);

(в) витрати, понесені на етапі розробки контенту (тією мірою, якою такий контент розробляється для рекламування власних продуктів і послуг суб'єкта господарювання та стимулювання попиту на них (наприклад, витрати на цифрові фотографії продуктів)), визнаються як витрати, якщо вони понесені згідно з МСБО 38.69(в). Наприклад, обліковуючи витрати на професійні послуги цифрової зйомки власних продуктів суб'єкта господарювання та на поліпшення якості знімків, такі витрати слід визнавати як витрати коли професійні послуги отримані у процесі розробки контенту, а не коли цифрові фотографії розміщені на веб-сторінці;

(г) операційний етап починається відразу після завершення розробки веб-сторінки.

Витрати, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати, коли вони понесені, окрім випадків, коли вони відповідають критеріям, викладеним в МСБО 38.18.

10. Веб-сторінка, що визнана як нематеріальний актив згідно з параграфом 8 цього тлумачення, оцінюється після початкового визнання шляхом застосування вимог МСБО 38.72. – 87. Найкраща оцінка строку корисної експлуатації веб-сторінки має бути короткою.