

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38

«Нематериальные активы»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета нематериальных активов, в отношении которых порядок учета не установлен в других стандартах. Настоящий стандарт требует, чтобы организация признавала нематериальный актив тогда и только тогда, когда выполняются определенные критерии. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться при учете нематериальных активов, за исключением:
 - (a) нематериальных активов, находящихся в сфере действия другого стандарта;
 - (b) финансовых активов, как этот термин определен в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»;
 - (c) признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»); и
 - (d) затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.
- 3 Если какой-либо другой стандарт предписывает порядок учета конкретного вида нематериальных активов, организация применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, настоящий стандарт не применяется к:
 - (a) нематериальным активам организации, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
 - (b) отложенным налоговым активам (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
 - (c) договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда»;
 - (d) активам, возникающим в связи с вознаграждениями работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
 - (e) финансовым активам, как этот термин определен в МСФО (IAS) 32. Признание и оценка некоторых финансовых активов рассматривается в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»;
 - (f) гудвилу, приобретенному при объединении бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»);
 - (g) отложенным аквизиционным затратам и нематериальным активам, возникающим из основанных на договоре прав страховщика по договорам страхования, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 устанавливает конкретные требования по раскрытию информации о таких отложенных аквизиционных затратах, но они не относятся к указанным нематериальным активам. Следовательно, в отношении таких нематериальных активов применяются требования по раскрытию информации, определенные настоящим стандартом;
 - (h) долгосрочным нематериальным активам, классифицированным как предназначенные для продажи (или включенным в выбывающую группу, классифицированную как

предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

- 4 Некоторые нематериальные активы могут содержаться в (или помещаться на) физическом носителе, например на компакт-диске (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента) или на пленке. При определении того, должен ли актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или как нематериальный актив в соответствии с настоящим стандартом, организация применяет профессиональное суждение для оценки того, какой из элементов является более значимым. Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то данное программное обеспечение учитывается как нематериальный актив.
- 5 Настоящий стандарт применяется помимо прочего к затратам на рекламу, обучение, затратам на запуск, затратам на исследования и разработки. Целью деятельности по проведению исследований и разработок является получение новых знаний. Таким образом, несмотря на то, что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототипа), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.
- 6 В случае финансовой аренды являющийся ее предметом актив может быть как материальным, так и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив, полученный им по договору финансовой аренды, в соответствии с настоящим стандартом. Права по лицензионным соглашениям, относящиеся к таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 17 и входят в сферу применения настоящего стандарта.
- 7 Исключения из сферы применения какого-либо стандарта могут иметь место, если деятельность или операции являются настолько специализированными, что это приводит к возникновению вопросов отражения их в учете, которые могут потребовать применения иного подхода. Такие вопросы возникают при учете затрат на разведку или разработку и добычу нефти, природного газа и минеральных ресурсов в добывающих отраслях, а также применительно к договорам страхования. Поэтому настоящий стандарт не применяется к затратам на осуществление такой деятельности и к таким договорам. Однако настоящий стандарт применяется к иным используемым в добывающих отраслях или страховом бизнесе нематериальным активам (таким как компьютерное программное обеспечение) и иным затратам, понесенным в этих отраслях (таким как затраты на запуск).

Определения

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

Амортизация (нематериального актива) – систематическое распределение амортизируемой величины нематериального актива на протяжении срока его полезного использования.

Актив – это ресурс:

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

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

Первоначальная стоимость – сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или создания, или, в случае если это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Амортизируемая величина – первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Разработки – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Присущая организации стоимость – приведенная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении обязательства.

Справедливая стоимость актива – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной операции между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Убыток от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

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

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

Ликвидационная стоимость нематериального актива – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, которые ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Срок полезного использования – это:

- (a) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Нематериальные активы

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

Идентифицируемость

- 11 Согласно определению нематериального актива, такой актив должен быть идентифицируемым, с тем чтобы его можно было отличить от гудвила. Признанный при объединении бизнесов гудвил является активом, представляющим будущие экономические выгоды, возникающие от прочих приобретаемых при объединении бизнесов активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.

12 Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

- (а) является отделимым, т. е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или**
- (б) возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.**

Контроль

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

Будущие экономические выгоды

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

Признание и оценка

- 18 Для признания статьи в качестве нематериального актива организация должна продемонстрировать, что эта статья отвечает:
- (a) определению нематериального актива (см. пункты 8–17); и
 - (b) критериям признания (см. пункты 21–23).
- Это требование применяется в отношении первоначальных затрат на приобретение нематериального актива или его создание собственными силами и последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.
- 19 В пунктах 25–32 рассматривается применение критериев признания к нематериальным активам, приобретаемым отдельно, а в пунктах 33–43 – применение этих критериев к нематериальным активам, приобретенным при объединении бизнесов. Пункт 44 устанавливает порядок первоначальной оценки нематериальных активов, приобретенных при помощи государственной субсидии, пункты 45–47 рассматривают операции обмена нематериальными активами, а пункты 48–50 – порядок учета гудвила, созданного внутри организации. В пунктах 51–67 изложены принципы первоначального признания и оценки нематериальных активов, созданных самой организацией.
- 20 Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Следовательно, большинство последующих затрат, скорее всего, будет обеспечивать ожидаемые будущие экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, но не будет удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно к конкретному нематериальному активу, а не к бизнесу в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты – затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения создания нематериального актива организацией самостоятельно, – признаются в составе балансовой стоимости актива. В соответствии с пунктом 63 последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и статьи аналогичного содержания (вне зависимости от того, были ли они приобретены или созданы организацией самостоятельно) всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Это связано с тем, что такие затраты невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом.
- 21 **Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:**
- (a) признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и
 - (b) первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена.
- 22 **Организация должна оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.**
- 23 Организация применяет профессиональное суждение для оценки степени определенности, относящейся к потоку будущих экономических выгод от использования актива, на основе данных, имеющихся на момент первоначального признания, придавая большее значение данным, полученным из внешних источников.
- 24 **Нематериальный актив первоначально оценивается по первоначальной стоимости.**

Отдельное приобретение

- 25 Обычно цена, которую платит организация при отдельном приобретении нематериального актива, отражает ожидания в отношении вероятности получения организацией будущих экономических выгод, заключенных в этом активе. Иными словами, организация ожидает приток экономических выгод, даже если существует неопределенность в отношении сроков или величины такого притока. Таким образом, применительно к отдельно приобретенным нематериальным активам вероятностный критерий признания, указанный в пункте 21(a), всегда считается выполненным.
- 26 Кроме того, первоначальная стоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, можно надежно оценить. Это особенно справедливо в тех случаях, когда возмещение, уплаченное при приобретении, имеет форму денежных средств или прочих монетарных активов.
- 27 Первоначальная стоимость отдельно приобретенного нематериального актива включают в себя:

- (a) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и
 - (b) все затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.
- 28 Примерами непосредственно относящихся затрат являются:
- (a) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19), непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние;
 - (b) затраты на оплату профессиональных услуг, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние; и
 - (c) затраты на проверку надлежащего функционирования актива.
- 29 Примерами затрат, не включаемых в состав фактических затрат на нематериальный актив, являются:
- (a) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
 - (b) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
 - (c) административные и иные общие накладные расходы.
- 30 Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается тогда, когда актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, не включаются в состав балансовой стоимости этого актива. Например, следующие затраты не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива:
- (a) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию; и
 - (b) первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на результаты, производимые при помощи этого актива.
- 31 Некоторые операции происходят в связи с разработкой нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут иметь место как до, так и во время разработки. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, то доходы и расходы по побочным операциям должны признаваться сразу же при их возникновении в составе прибыли или убытка и включаться в соответствующие категории доходов и расходов.
- 32 Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, первоначальная стоимость такого актива равна эквиваленту цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям».

Приобретение в рамках объединения бизнесов

- 33 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», если нематериальный актив приобретен при объединении бизнесов, первоначальной стоимостью этого нематериального актива является его справедливая стоимость на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива будет отражать ожидания участников рынка на дату приобретения в отношении вероятности получения организацией будущих экономических выгод, заключенных в активе. Иными словами, организация ожидает получить экономические выгоды, даже если существует неопределенность в отношении сроков получения и суммы таких экономических выгод. Следовательно, применительно к нематериальным активам, приобретенным при объединениях бизнесов, вероятностный критерий признания, указанный в пункте 21(a), всегда считается выполненным. Если актив, приобретенный при объединении бизнесов, является отделимым или возникает из договорных или других юридических прав, то существует достаточно информации для того, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Таким образом, применительно к нематериальным активам, приобретенным при объединениях бизнесов, критерий надежной оценки, указанный в пункте 21(b), всегда считается выполненным.

- 34 В соответствии с настоящим стандартом и МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) на дату приобретения покупатель признает нематериальный актив приобретаемой организацией отдельно от гудвила вне зависимости от того, признавался ли этот актив приобретаемой организацией до объединения бизнесов. Это означает, что покупатель признает в качестве актива отдельно от гудвила незавершенный проект исследований и разработок приобретаемой организации, если данный проект отвечает определению нематериального актива. Незавершенный проект приобретаемой организации по исследованиям и разработкам отвечает определению нематериального актива, когда он:
- (a) отвечает определению актива; и
 - (b) является идентифицируемым, т. е. является отдельным или возникает из договорных или иных юридических прав.

Нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнесов

- 35 Если нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнесов, является отдельным или возникает из договорных или других юридических прав, то существует достаточно информации для того, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Применительно к расчетным оценкам, используемым для оценки справедливой стоимости нематериального актива, если существует диапазон возможных исходов с различными степенями вероятности, то эта неопределенность является фактором, учитываемым при оценке справедливой стоимости.
- 36 Нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнесов, может быть отдельным, но только вместе с каким-либо сопутствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством. В таких случаях приобретатель признает нематериальный актив отдельно от гудвила, но вместе с сопутствующей статьей.
- 37 Приобретатель может признать группу взаимодополняющих нематериальных активов в качестве единого актива при условии, что отдельные активы в группе имеют сходные сроки полезного использования. Например, термины «торговая марка» и «фирменное наименование» часто используются как синонимы товарных знаков и прочих знаков. Тем не менее первые представляют собой общие маркетинговые термины, которые обычно используются применительно к группе взаимодополняющих активов, таких как товарный знак (или знак обслуживания) и связанные с ним торговое наименование, формулы, рецепты и экспертные знания.
- 38–41 [Удалены]

Последующие затраты в отношении приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок

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

Приобретение за счет государственной субсидии

- 44 В некоторых случаях приобретение нематериального актива может не предусматривать оплаты или предусматривать номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется за счет государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет организации нематериальные активы, такие как права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, импортные лицензии или квоты или права доступа к другим ограниченным ресурсам. В соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» организация может первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по их справедливой стоимости. Если по выбору организации актив первоначально не признается по справедливой стоимости, то организация признает такой актив по номинальной стоимости (альтернативный порядок учета, разрешенный МСФО (IAS) 20), увеличенной на сумму затрат, непосредственно относящихся к подготовке актива к использованию по назначению.

Обмен активами

- 45 Один или более нематериальных активов могут быть приобретены путем обмена на немонетарный актив или активы либо некое сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, указанным в предыдущем предложении. Первоначальная стоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда: (а) операция обмена лишена коммерческого содержания или (б) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена. Приобретаемый актив оценивается таким способом, даже если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретаемый актив не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.
- 46 Организация определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, путем оценки степени ожидаемого изменения будущих денежных потоков в результате данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:
- (а) структурные параметры (риск, сроки и величина) денежных потоков по полученному активу отличаются от структурных параметров денежных потоков по переданному активу; или
 - (б) в результате такого обмена изменяется присущая организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция; и
 - (с) разница, указанная в подпунктах (а) или (б), является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, необходимо, чтобы присущая организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, отражала денежные потоки после налогообложения. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения организацией подробных расчетов.

- 47 Согласно пункту 21(б) условием признания нематериального актива является возможность надежной оценки его первоначальной стоимости. Справедливую стоимость нематериального актива можно надежно оценить, если (а) диапазон, в пределах которого варьируются обоснованные оценки справедливой стоимости, незначителен для данного актива или (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости. Если организация в состоянии надежно оценить справедливую стоимость полученного актива или переданного в обмен актива, то справедливая стоимость переданного в обмен актива используется в качестве основы для оценки стоимости, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной.

Гудвил, созданный внутри организации

- 48 Гудвил, созданный внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива.
- 49 В некоторых случаях затраты осуществляются с целью создания будущих экономических выгод, но не приводят к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания, установленным настоящим стандартом. Такие затраты часто называются затратами, способствующими формированию гудвила, созданного внутри организации. Гудвил, созданный внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т. е. не является отделимым и не возникает из договорных или иных

юридических прав), который контролируется организацией и может быть надежно оценен по первоначальной стоимости.

- 50 Различия между справедливой стоимостью организации и балансовой стоимостью ее идентифицируемых чистых активов в любое время можно соотнести с рядом факторов, влияющих на справедливую стоимость организации. Тем не менее такие различия не представляют собой первоначальную стоимость нематериальных активов, контролируемых организацией.

Нематериальные активы, созданные самой организацией

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

- (a) определением наличия и момента возникновения идентифицируемого актива, который будет приносить ожидаемые будущие экономические выгоды; и
- (b) надежным определением первоначальной стоимости активов. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива самой организацией невозможно отличить от затрат на сохранение или увеличение гудвила, созданного внутри организации, либо на осуществление повседневной деятельности.

Следовательно, помимо соблюдения общих требований к признанию и первоначальной оценке нематериального актива, организация применяет требования и указания пунктов 52–67 в отношении всех нематериальных активов, созданных самой организацией.

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

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

Несмотря на то, что термины «исследования» и «разработка» определены, термины «стадия исследований» и «стадия разработки» имеют более широкое значение в контексте настоящего стандарта.

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

Стадия исследований

- 54 Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения.

- 55 На стадии исследований в рамках внутреннего проекта организация не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.

- 56 Примерами исследовательской деятельности являются:

- (a) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- (b) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- (c) поиск альтернативных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг; и
- (d) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Стадия разработки

- 57 Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда организация может продемонстрировать все перечисленное ниже:
- (a) техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;
 - (b) свое намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его;
 - (c) способность использовать или продать нематериальный актив;
 - (d) предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод. Помимо прочего, организация может продемонстрировать наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива, или же, если этот актив предназначен для внутреннего использования самой организацией, полезность такого нематериального актива;
 - (e) наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения процесса разработки и использования или продажи нематериального актива;
 - (f) способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.
- 58 В некоторых случаях организация может на стадии разработки в рамках внутреннего проекта идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Это происходит потому, что стадия разработки проекта является более продвинутой по сравнению со стадией исследований.
- 59 Примерами деятельности по разработке являются:
- (a) проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
 - (b) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
 - (c) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, не являющейся экономически целесообразной для коммерческого производства; и
 - (d) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продукции, процессам, системам или услугам.
- 60 Для демонстрации того, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, организация оценивает будущие экономические выгоды, подлежащие получению от актива, пользуясь принципами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Если актив будет создавать экономические выгоды только в сочетании с другими активами, организация применяет концепцию МСФО (IAS) 36 в части единиц, генерирующих денежные средства.
- 61 Наличие ресурсов для завершения создания, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрировано, например, наличием бизнес-плана, показывающего требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность организации обеспечить эти ресурсы. В некоторых случаях организация демонстрирует возможность использования внешнего финансирования, заручившись подтверждением кредитора о его готовности финансировать предусмотренную бизнес-планом деятельность.
- 62 Используемые организацией системы калькуляции затрат часто обеспечивают надежную оценку затрат на создание нематериального актива собственными силами, таких как заработная плата и прочие затраты, понесенные при получении авторских прав или лицензий либо при разработке компьютерных программ.
- 63 **Торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.**
- 64 Затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией

- 65 Применительно к пункту 24 первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самой организацией равна сумме затрат, понесенных с даты, на которую нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, указанным в пунктах 21, 22 и 57. Пункт 71 запрещает восстановление затрат, которые уже были признаны в качестве расходов.
- 66 В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, включаются все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Примерами непосредственно связанных затрат являются:
- (a) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;
 - (b) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19), возникающие в связи с созданием нематериального актива;
 - (c) выплаты, необходимые для регистрации юридического права; и
 - (d) амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.
- МСФО (IAS) 23 устанавливает критерии признания процентов в качестве элемента первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией.
- 67 В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, не входят следующие затраты:
- (a) торговые, административные и прочие общие накладные затраты, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию;
 - (b) выявленная неэффективность и первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива; и
 - (c) затраты на обучение персонала работе с активом.

Пример, иллюстрирующий пункт 65

Организация разрабатывает новый процесс производства. В 20X5 году понесенные затраты составили 1 000 д. е.^a, из которых 900 д. е. возникли до 1 декабря 20X5 года, а 100 д. е. – в период с 1 декабря 20X5 года по 31 декабря 20X5 года. Организация может продемонстрировать, что по состоянию на 1 декабря 20X5 года процесс производства удовлетворял критериям признания в качестве нематериального актива. Возмещаемая сумма ноу-хау, заключенного в указанном процессе (с учетом будущих денежных оттоков, вызванных необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составляет 500 д. е.

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

В 20X6 году понесенные затраты составили 2 000 д. е. В конце 20X6 года возмещаемая сумма ноу-хау, заключенного в указанном процессе (с учетом будущих денежных оттоков, вызванных необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составила в расчетной оценке 1 900 д. е.

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

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

Признание расхода

- 68 Затраты на объект нематериального актива следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения, за исключением случаев, когда:
- (a) они включаются в состав первоначальной стоимости нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания (см. пункты 18–67); или
 - (b) соответствующий объект приобретен при объединении бизнесов и не может быть признан в качестве нематериального актива. В этом случае он включается в сумму признанного на дату приобретения гудвила (см. МСФО (IFRS) 3).
- 69 В некоторых случаях организация несет затраты для обеспечения будущих экономических выгод, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров организация признает такие затраты как расход при получении права на доступ к таким товарам. В случае поставки услуг организация признает такие затраты как расход при получении услуг. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения (см. пункт 54) за исключением случаев, когда они входят в стоимость объединения бизнесов. Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:
- (a) затраты, связанные с подготовкой к началу производства (т. е. затраты на запуск), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав первоначальной стоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Затраты на запуск могут состоять из учредительных расходов, таких как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенных при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса (т. е. предпусковых затрат) или затрат на начало новой деятельности или запуск новой продукции либо процессов (т. е. предоперационных затрат);
 - (b) затраты на обучение персонала;
 - (c) затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции (включая каталоги торговли по почте);
 - (d) затраты на передислокацию или реорганизацию части или всей организации.
- 69A У организации есть право на доступ к товарам, когда она владеет такими товарами. Аналогичным образом у нее есть право на доступ к товарам, если они были созданы поставщиком в соответствии с условиями договора на поставку и организация может потребовать осуществить поставку в обмен на платеж. Услуги являются полученными, когда они выполнены поставщиком в соответствии с договором поставки услуг организации, а не тогда, когда они используются организацией для предоставления другой услуги, например рекламы заказчикам.
- 70 Пункт 68 не запрещает признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата поставки товаров производится до того, как организация получает право на доступ к товарам. Аналогичным образом пункт 68 не запрещает организации признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата предоставления услуг производится до предоставления услуг.

Расходы прошлых периодов, не признаваемые в качестве актива

- 71 Затраты на объект нематериального актива, которые первоначально были признаны в качестве расходов, впоследствии не могут быть признаны в составе первоначальной стоимости нематериального актива.

Оценка после признания

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

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

Модель учета по первоначальной стоимости

- 74 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

- 75 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. В целях переоценки, предусмотренной настоящим стандартом, справедливая стоимость должна оцениваться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отклонения балансовой стоимости на дату окончания отчетного периода от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.
- 76 Модель учета по переоцененной стоимости не разрешает:
- (a) проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов; или
 - (b) производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от первоначальной стоимости.
- 77 Модель учета по переоцененной стоимости применяется после первоначального признания актива по первоначальной стоимости. Тем не менее, если в качестве актива признается только часть первоначальной стоимости нематериального актива в связи с тем, что актив не удовлетворял критериям признания до прохождения части процесса (см. пункт 65), модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении всего актива. Также модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении нематериального актива, который был получен за счет государственной субсидии и признан по номинальной стоимости (см. пункт 44).
- 78 Применительно к нематериальному активу наличие активного рынка представляет собой редкое, но, тем не менее, возможное явление. Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок для лицензий на перевозку пассажиров, лицензий на рыболовство или производственных квот, на передачу которых нет ограничений. Однако наличие активного рынка исключается, если речь идет о торговых марках, титульных данных газет, правах на выпуск музыкальных альбомов и кинофильмов, патентах или товарных знаках, поскольку каждый из перечисленных активов имеет уникальный характер. Кроме того, хотя нематериальные активы являются предметом купли-продажи, условия договоров покупателя и продавца согласуют между собой в индивидуальном порядке, а операции совершаются довольно редко. По этим причинам цена, уплаченная за один актив, не всегда является достаточным свидетельством справедливой стоимости другого актива. Кроме того, информация о ценах часто не является общедоступной.
- 79 Частота переоценки зависит от волатильности справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых нематериальных активов может подвергаться значительным и волатильным изменениям, что вызывает необходимость проведения их ежегодной переоценки. Проведение таких частых переоценок не требуется для нематериальных активов, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям.
- 80 Когда нематериальный актив переоценивается, то балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

- (a) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо
- (b) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.
- Величина корректировки накопленной амортизации составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, которая подлежит учету в соответствии с пунктами 85 и 86.
- 81 Если нематериальный актив, относящийся к классу переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка для данного актива, этот актив должен отражаться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.**
- 82 Если справедливую стоимость нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, более невозможно оценивать, используя данные активного рынка, балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки с использованием данных активного рынка за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.**
- 83 Тот факт, что активный рынок для нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, более не существует, может свидетельствовать о возможном обесценении актива и о необходимости его тестирования в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 84 Если на одну из последующих дат оценки справедливая стоимость актива может быть оценена с использованием данных активного рынка, то модель учета по переоцененной стоимости применяется с такой даты.
- 85 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, то сумму данного увеличения следует признать в составе прочего совокупного дохода и отражать накопительным итогом в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки». Однако сумму такого увеличения следует признать в составе прибыли или убытка в той мере, в которой она восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.**
- 86 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, то сумму данного уменьшения следует признавать в составе прибыли или убытка. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».**
- 87 Накопленная величина прироста стоимости от переоценки, включенная в состав собственного капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент реализации этого прироста стоимости. Весь прирост стоимости может быть реализован при прекращении использования или выбытии соответствующего актива. Тем не менее часть прироста стоимости может быть реализована в процессе использования актива организацией. В этом случае сумма реализованного прироста стоимости представляет собой разницу между амортизацией, начисляемой на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, которая была бы признана на основе исторической стоимости актива. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в составе прибыли или убытка.

Срок полезного использования

- 88 Организация должна оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным и, если срок конечный, продолжительность этого срока или количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих этот срок полезного использования. Организации следует рассматривать нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, если анализ всех уместных факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, этот актив будет создавать для организации чистые денежные притоки.**

- 89 Порядок учета нематериального актива зависит от срока его полезного использования. Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется (см. пункты 97–106), а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации (см. пункты 107–110). Иллюстративные примеры, представленные как сопроводительные материалы к настоящему стандарту, показывают порядок определения срока полезного использования для различных нематериальных активов, а также порядок последующего учета этих активов исходя из установленных для них сроков полезного использования.
- 90 При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:
- (a) предполагаемое использование этого актива организацией и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
 - (b) обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу, а также общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, используемых аналогичным образом;
 - (c) техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
 - (d) стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
 - (e) предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
 - (f) уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность организации обеспечить такой уровень затрат;
 - (g) период контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например даты истечения срока соответствующих договоров аренды; и
 - (h) зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов организации.
- 91 Термин «неопределенный» не означает «бесконечный». Срок полезного использования нематериального актива отражает только такой уровень будущих затрат на его поддержание и обслуживание, который требуется для сохранения обычных показателей производительности актива, оцениваемых на момент выполнения расчетной оценки срока полезного использования актива, а также способность и готовность организации обеспечить такой уровень затрат. Вывод о том, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, не должен ставиться в зависимость от планируемых будущих затрат сверх тех, которые требуются для сохранения указанных обычных показателей производительности актива.
- 92 Ввиду быстрых изменений, происходящих в области технологий, компьютерное программное обеспечение и многие другие нематериальные активы подвержены технологическому устареванию. Таким образом, вероятно, что их срок полезного использования будет коротким.
- 93 Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или даже неопределенным. Неясность оправдывает осмотрительность при расчете срока полезного использования нематериального актива, но не оправдывает выбор нереалистично короткого срока.
- 94 **Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении которого организация предполагает использовать данный актив. Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то при определении срока полезного использования этого нематериального актива возобновляемый срок (сроки) должен учитываться только в том случае, если имеются свидетельства в пользу того, что организация сможет осуществить пролонгацию без значительных затрат. Срок полезного использования обратно приобретенного права, признанного в качестве нематериального актива при объединении бизнесов, представляет собой оставшийся срок договора, согласно которому право было предоставлено, и не включает периоды пролонгации.**
- 95 На срок полезного использования нематериального актива могут влиять как экономические, так и правовые факторы. Экономические факторы определяют период, на протяжении которого организация будет получать будущие экономические выгоды. Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого организация контролирует доступ к этим выгодам. Срок полезного использования представляет собой более короткий из периодов, определяемых указанными факторами.

96 Наличие следующих факторов, наряду с другими, указывает на то, что организация будет иметь возможность пролонгировать договорные или иные юридические права без значительных затрат:

- (a) имеются свидетельства (по возможности, основанные на прошлом опыте) того, что договорные или иные юридические права будут пролонгированы. Если пролонгация зависит от согласия третьего лица, то наличие свидетельства включает подтверждение того, что это третье лицо даст такое согласие;
- (b) имеются свидетельства того, что будут выполнены все требуемые для получения пролонгации условия; и
- (c) затраты организации на получение пролонгации не являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые организация предполагает получить от пролонгации.

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

Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования

Срок амортизации и метод амортизации

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

98 Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К этим методам относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания пропорционально выработке. Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод.

99 Амортизация обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, поглощаются при производстве других активов. В этом случае начисленная амортизация составляет часть первоначальной стоимости такого другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Ликвидационная стоимость

100 Предполагается, что ликвидационная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:

- (a) существует договорное обязательство по будущим операциям третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или
- (b) существует активный рынок (как определено в МСФО (IFRS) 13) для этого актива и:

- (i) ликвидационную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка; и
- (ii) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.

- 101 Амортизируемая величина актива с конечным сроком полезного использования определяется после вычета его ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость, отличная от нуля, подразумевает, что организация ожидает реализовать данный нематериальный актив до окончания его срока экономического использования.
- 102 Расчетная оценка ликвидационной стоимости актива основывается на сумме, которую можно возместить от его выбытия исходя из цен, преобладающих на дату указанной оценки и относящихся к продаже аналогичных активов, которые достигли конца срока полезного использования и эксплуатировались в условиях, аналогичных условиям, в которых будет эксплуатироваться данный актив. Ликвидационная стоимость анализируется не реже, чем в конце каждого финансового года. Какое-либо изменение ликвидационной стоимости актива учитывается как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 103 Ликвидационная стоимость нематериального актива может увеличиться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В таком случае начисляемая амортизация данного актива будет равняться нулю до тех пор, пока его ликвидационная стоимость не станет меньше его балансовой стоимости.

Пересмотр срока амортизации и метода амортизации

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

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

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

Пересмотр оценки срока полезного использования

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

Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения

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

Прекращение использования и выбытие

- 112 Признание нематериального актива прекращается:
- (a) при его выбытии; или
 - (b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.
- 113 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива (за исключением случаев, когда МСФО (IAS) 17 устанавливает иные требования применительно к продаже с обратной арендой). Прибыли не должны классифицироваться в качестве выручки.
- 114 Выбытие нематериального актива может иметь место в различных случаях (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива организация применяет критерии, установленные в МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.
- 115 Если в соответствии с принципом признания, указанным в пункте 21, организация признает стоимость замещения части нематериального актива в составе балансовой стоимости какого-либо актива, то она прекращает признавать балансовую стоимость замененной части. Если для организации практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то она может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части в то время, когда она была приобретена или создана собственными силами.
- 115A В случае обратно приобретенного права при объединении бизнесов, если право впоследствии перевыпущено (продано) третьей стороне, соответствующая балансовая стоимость, при ее наличии, должна быть использована при определении прибыли или убытка от перевыпуска.
- 116 Возмещение, подлежащее получению при выбытии нематериального актива, первоначально признается по справедливой стоимости. При отсрочке оплаты этого нематериального актива полученное возмещение первоначально признается в эквиваленте цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при немедленной оплате денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.
- 117 Амортизация нематериального актива с конечным сроком полезного использования не прекращается с прекращением использования актива, за исключением случаев, когда актив уже полностью самортизирован или классифицируется как предназначенный для продажи (или включен

в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Раскрытие информации

Общие положения

118 Организация должна раскрыть следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с разграничением между самостоятельно созданными нематериальными активами и прочими нематериальными активами:

- (a) является ли срок полезного использования соответствующих активов неопределенным или конечным и, если конечный, срок полезного использования или примененные нормы амортизации;
- (b) методы амортизации, использованные в отношении нематериальных активов с конечным сроком полезного использования;
- (c) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец соответствующего периода;
- (d) статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которую (которые) включена амортизация нематериальных активов;
- (e) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:
 - (i) поступления, с указанием отдельно тех, которые были получены в результате внутренних разработок, тех, которые были приобретены как отдельные активы, и тех, которые были приобретены при объединении бизнесов;
 - (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;
 - (iii) увеличения или уменьшения в течение данного периода, возникшие в результате переоценок согласно пунктам 75, 85 и 86 и в результате убытков от обесценения, признанных или восстановленных непосредственно в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если такие имеют место);
 - (iv) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если такие имеют место);
 - (v) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если такие имеют место);
 - (vi) амортизацию, признанную в течение данного периода;
 - (vii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности организации; и
 - (viii) прочие изменения балансовой стоимости в течение указанного периода.

119 Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности организации. Примерами отдельных классов могут служить:

- (a) фирменные наименования;
- (b) титульные данные и названия публикуемых изданий;
- (c) компьютерное программное обеспечение;

- (d) лицензии и франшизы;
- (e) авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;
- (f) рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы; и
- (g) нематериальные активы в процессе разработки.

Указанные выше классы разбиваются на менее крупные (объединяются в более крупные) классы, если это обеспечивает пользователей финансовой отчетности более уместной информацией.

120 Организация раскрывает информацию об обесцененных нематериальных активах в соответствии с МСФО (IAS) 36 в дополнение к информации, требуемой пунктами 118(e)(iii)–(v).

121 МСФО (IAS) 8 требует, чтобы организация раскрывала информацию о характере и величине какого-либо изменения в бухгалтерской оценке, оказывающего существенное воздействие в текущем периоде или такого, которое, как ожидается, окажет существенное воздействие в последующих периодах. Такое раскрытие может быть необходимо в связи с изменениями:

- (a) оценки срока полезного использования нематериального актива;
- (b) метода амортизации; или
- (c) ликвидационной стоимости.

122 Организация должна также раскрыть следующую информацию:

- (a) применительно к нематериальному активу, классифицированному как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования, – балансовую стоимость этого актива и основания для его оценки как нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Раскрывая такие основания, организация должна описать фактор или факторы, которые в значительной мере повлияли на решение о том, что этот актив имеет неопределенный срок полезного использования;
- (b) описание, балансовую стоимость и оставшийся срок амортизации в отношении отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности организации;
- (c) применительно к нематериальным активам, приобретенным при помощи государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости (см. пункт 44):
 - (i) справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;
 - (ii) их балансовую стоимость; и
 - (iii) оцениваются ли они после признания с использованием модели учета по первоначальной стоимости или модели учета по переоцененной стоимости;
- (d) наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, в отношении прав собственности на которые действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость нематериальных активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
- (e) сумму принятых на себя договорных обязательств по будущим операциям по приобретению нематериальных активов.

123 Когда организация описывает фактор или факторы, которые сыграли значительную роль при определении того, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, организация должна принимать во внимание перечень факторов, указанных в пункте 90.

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

124 Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, организация должна раскрыть следующую информацию:

- (a) по классам нематериальных активов:
 - (i) дату, на которую проводилась переоценка;

- (ii) балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов; и
 - (iii) балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания с использованием модели учета по первоначальной стоимости, указанной в пункте 74; и
- (b) сумму прироста стоимости от переоценки, относящейся к нематериальным активам, на начало и конец периода с указанием изменений в течение этого периода и ограничений по распределению остатка акционерам.
- (c) [удален]
- 125 В целях раскрытия информации может потребоваться объединение классов переоцененных активов в более крупные классы. Однако классы не укрупняются, если это привело бы к появлению комбинированного класса нематериальных активов, включающего стоимостные показатели как модели учета по первоначальной стоимости, так и модели учета по переоцененной стоимости.

Затраты на исследования и разработки

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

Прочая информация

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

Переходные положения и дата вступления в силу

- 129 [Удален]
- 130 Организация должна применять настоящий стандарт:
- (a) при учете нематериальных активов, приобретенных при объединениях бизнесов, дата соглашения по которым приходится на 31 марта 2004 года или любую последующую дату; и
 - (b) при учете всех остальных нематериальных активов перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 года или после этой даты. При этом организация не должна вносить корректировки в балансовую стоимость нематериальных активов, признанных на указанную дату. Однако организация должна на указанную дату применить настоящий стандарт для пересмотра оценки срока полезного использования таких нематериальных активов. Если в результате такого пересмотра оценки организация меняет свою оценку срока полезного использования актива, это изменение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.
- 130A Организация должна применять поправки, изложенные в пункте 2, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то она должна применять указанные поправки в отношении такого более раннего периода.
- 130B МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Более того, им внесены поправки в пункты 85,

- 86 и 118(е)(iii). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 году или после этой даты. Если организация применяет МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 130C МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, удалены пункты 38 и 129 и добавлен пункт 115А. В пункты 36 и 37 были внесены поправки документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года. Организация должна применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Следовательно, суммы, признанные в отношении нематериальных активов и гудвила для предыдущих объединений бизнесов, корректироваться не должны. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода и организация должна раскрыть этот факт.
- 130D Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункты 69, 70 и 98 и добавлен пункт 69А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 130E [Удален]
- 130F МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 3(е). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.
- 130G МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124 и удалены пункты 39–41 и 130Е. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 130H Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010–2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, изменен пункт 80. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 130I Организация должна применять поправку, внесенную документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010–2012 гг.», в отношении всех переоценок, признанных в годовых периодах, начинающихся на дату первоначального применения этой поправки или после нее, а также в непосредственно предшествующем годовом периоде. Организация также вправе, но не обязана представить скорректированную сравнительную информацию для более ранних представленных в отчетности периодов. Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что она была представлена на другой основе, и объяснить эту основу.
- 130J [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]
- 130K [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Обмен сходными активами

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

Досрочное применение

- 132 Приветствуется, чтобы организации, к которым применяется пункт 130, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 130. Однако, если организация применит настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, она также обязана одновременно применить МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 36 (пересмотренный в 2004 году).

Прекращение действия МСФО (IAS) 38 (пересмотренного в 1998 году)

133 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*» (пересмотренный в 1998 году).