

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 13 "УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ"

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе проекта международного стандарта бухгалтерского учета Е 50 "Нематериальные активы", принятого Комитетом по МСБУ в 1996 году.

Цель

2. Цель данного стандарта - описание методики учета нематериальных активов, определение условий их признания, срока полезного использования, балансовой стоимости и стоимости возмещения, а также установление порядка начисления амортизации.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на все юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью и зарегистрированные в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории республики, так и за ее пределами.

Данный стандарт не применяется для учета

- а) затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НСБУ 9 "Затраты на научно - исследовательские и опытно-конструкторские работы");
- б) аренды (НСБУ 17 "Учет аренды");
- с) финансовых инструментов (НСБУ 32 "Финансовые инструменты");
- д) цены фирмы (гудвилла), возникающей при объединении предприятий (НСБУ 22 "Объединение предприятий");
- е) расходов будущих периодов, включающих затраты, возникшие за один период, но отсроченные для приведения в соответствие с доходами за один или несколько периодов (абонентная плата за подписку на газеты, журналы, справочные и другие периодические издания; затраты по рекультивации земель, освоению новых видов изделий, технологических процессов; затраты на приобретение страхового полиса; основные платежи за аренду имущества и др.);
- ф) прав на геологическую разведку природных ископаемых, добычу минеральных ресурсов, нефти, природного газа и других невозобновляемых ресурсов. В сферу действия данного стандарта входит учет только тех нематериальных активов, которые используются при геологической разведке и добыче указанных природных ресурсов;
- г) регулярной платы за лицензии и арендных платежей, производимых в течение одного отчетного года;
- h) последствий изменения цен в условиях гиперинфляционной экономики (НСБУ 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики").

Определения

4. В данном стандарте использованы следующие понятия:

Нематериальные активы - не имеющие материальной формы неденежные активы, контролируемые предприятием, используемые более одного года в производственной, торговой и других видах деятельности, а также в административных целях, либо предназначенные для сдачи в пользование (аренду) юридическим и физическим лицам;

Первоначальная стоимость - сумма оплаченных денежных средств либо справедливая рыночная стоимость другой формы компенсации, предоставляемой при приобретении или создании нематериальных активов;

Балансовая стоимость - сумма, по которой нематериальные активы оцениваются на дату составления баланса. Она равна первоначальной, скорректированной или переоцененной стоимости за минусом накопленной амортизации;

Справедливая рыночная стоимость (стоимость в текущих ценах) - сумма, на которую актив может быть обменян в процессе коммерческой операции между независимыми сторонами (участниками сделки);

Скорректированная стоимость - стоимость нематериального актива, определяемая после осуществления последующих затрат по увеличению или восстановлению будущей экономической выгоды (прибыли);

Переоцененная стоимость - стоимость нематериального актива, определяемая в результате его переоценки на основе справедливой рыночной стоимости;

Стоимость возмещения - сумма, которую предприятие предполагает возместить в результате использования нематериального актива;

Амортизация - систематическое распределение стоимости нематериального актива в течение всего срока его полезного использования;

Срок полезного использования:

- а) период времени, в течение которого предприятие намерено использовать нематериальный актив, или
- б) количество единиц продукции (объем услуг), которое (который) предприятие планирует произвести с использованием нематериального актива;

Незавершенные нематериальные активы - затраты по созданию нематериальных активов (изобретений, различных формул, технических решений, разработок новых технологий, промышленных образцов и т.д.), которые предназначены для использования самим предприятием более одного года.

Состав нематериальных активов

5. В состав нематериальных активов включаются

а) организационные расходы - расходы, связанные с созданием предприятия (подготовка документов для регистрации; государственные пошлины; изготовление штампов, печати; оплата услуг консультантов, рекламных мероприятий и др.);

б) гудвилл (цена фирмы) - превышение стоимости приобретения предприятия в целом над рыночной стоимостью

всех его активов при условии, что они покупались отдельно, за вычетом обязательств;

с) патенты - исключительные права, гарантированные государством на определенный период, на производство какого-либо вида продукции, использование или продажу специфического продукта, например, права, вытекающие из принадлежащих предприятию патентов на изобретения, новые сорта растений и др.;

д) товарные знаки и знаки обслуживания - зарегистрированные символы (названия), защищенные государством, с исключительным правом их использования для идентификации товаров, услуг одних юридических и физических лиц от однородных товаров, услуг других юридических и физических лиц;

е) лицензии - юридически оформленные права на занятие определенным видом деятельности. Применительно к интеллектуальной собственности лицензия - это договор (соглашение), в соответствии с которым одно лицо (лицензиар) на определенных условиях (как правило, за вознаграждение) разрешает использовать другому лицу (лицензиату) права на интеллектуальную собственность;

ф) ноу-хау - накопленные предприятием научно-технические, технологические, коммерческие, финансовые, организационные, управленческие, биотехнические и другие знания, относящиеся к коммерческой тайне и приносящие экономическую выгоду (прибыль);

г) копирайт - гарантированные государством авторские права на публикацию, печать, продажу литературных, музыкальных, кино-, видео- и других произведений искусства на период, предусмотренный законодательством;

h) франшизы - права, предоставляемые одним предприятием (правообладателем) другому юридическому или физическому лицу на использование определенной формулы, продукта или технологии производственного процесса за обусловленное вознаграждение;

і) программное обеспечение - набор технической и эксплуатационной документации, а также комплекс программных средств для систем обработки информации;

ј) промышленные рисунки и модели - зарегистрированный новый вид изделия, имеющий утилитарную функцию, предоставляющую обладателю охранного документа исключительное право на использование изделия;

к) права пользования долгосрочными материальными активами;

l) права, вытекающие из принадлежащих предприятию охранных документов на изобретения, полезные модели, наименования мест происхождения товаров, новых сортов растений и пород животных, селекционные достижения, монопольные права и привилегии, включая право на прокат фильмов, право на использование и регистрацию приобретенного брокерского места, маркетинговые права, права на промышленные рисунки и модели, другие виды интеллектуальной собственности.

6. Факт наличия нематериальных активов в виде

интеллектуальной собственности (права пользования литературным, художественным, научным произведением, изобретением, полезной моделью, открытием, промышленными рисунками, товарными знаками и знаками обслуживания, наименованиями мест происхождения товаров, фирменным названием и коммерческим обозначением, защитой от недобросовестной конкуренции) должен быть отражен, подписан, зафиксирован на материальных (бумажных, магнитных и других) носителях информации. Таковыми могут быть: документация, в которой описана технология производственного процесса; конструкторская документация; рисунки с изображением промышленных образцов; компьютерное программное обеспечение. Если же программное обеспечение является неотъемлемой частью технического обеспечения работы оборудования, то согласно НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов" актив считается комбинированным. Примером является технологическое оборудование, контролируемое компьютером. В этом случае компьютерное программное обеспечение может быть отнесено к материальным или к нематериальным активам, в зависимости от того, какая из этих частей является доминантой. Оборудование вместе с числовым программным управлением составит элемент материальных активов и будет отнесено к основным средствам.

7. Не учитываются в составе нематериальных активов

а) лицензии, приобретенные на срок до 1 года, а также компьютерное программное обеспечение, разработанное предприятием в одном периоде, копируемое для продажи в течение ряда периодов и учитываемое в составе продукции в соответствии с НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы";

б) гудвилл, патенты, товарные знаки и другие нематериальные активы, включенные в соответствии с НСБУ 25 "Учет инвестиций" в состав инвестиционной собственности.

Признание нематериальных активов

8. Нематериальный актив признается как актив (принимается на учет), если

а) существует обоснованная уверенность, что в результате его использования предприятие получит экономическую выгоду (прибыль);

б) он может быть оценен с большой степенью достоверности.

Если эти условия не могут быть удовлетворены, возникшие затраты по приобретению (созданию) предполагаемого нематериального актива признаются как расходы отчетного периода. Допустимо отнесение таких затрат на расходы будущих периодов.

9. Обоснованная уверенность в получении в будущем экономических выгод от использования нематериального актива равносильна его признанию, если предприятие может обосновать (продемонстрировать), что данный нематериальный актив:

а) будет использован для получения определенной экономической выгоды (прибыли);

б) обладает достаточными потенциальными возможностями для обеспечения притока экономической выгоды (прибыли) в

будущем.

Например, при приобретении франшизных прав их стоимость признается как нематериальный актив, если предприятие, приобретающее франшизу, в состоянии аргументировать, что

- франшиза обеспечит получение экономической выгоды (прибыли). Подтверждением этого является включение франшизы в бизнес-план;

- франшизные права могут быть использованы по назначению (предприятие может продемонстрировать это, опираясь как на собственный опыт, так и на технико-экономические характеристики подобной франшизы, использованной в прошлом);

- планирует использовать франшизу по назначению (предприятие демонстрирует это ее включением в бизнес-план);

- приобрело или может приобрести необходимые ресурсы, использование которых позволит получить экономическую выгоду (прибыль) от франшизы. Сведения о намерении кредитора финансировать бизнес-план свидетельствуют о доступности ресурсов для получения экономической выгоды (прибыли) и возможности работы с франшизой.

Если предприятие не может продемонстрировать выполнение хотя бы одного из указанных условий, франшиза не признается как нематериальный актив.

10. При определении возможности получения от нематериального актива будущих экономических выгод предприятие должно быть уверено в их получении. В некоторых случаях неосязаемая (нефизическая) форма нематериальных активов может усложнить определение конкретных экономических выгод, которые предстоит получить в будущем. Отсутствие достаточной уверенности в получении экономической выгоды в будущем может служить основанием для непризнания нематериальных активов.

11. Экономическая выгода, которую предстоит получить в будущем, может быть выражена в форме уменьшения оттока прибыли. Например, использование интеллектуальной собственности может сократить производственные затраты или увеличить будущий доход.

12. Нематериальный актив признается как актив, если стоимость его может быть определена достаточно достоверно. Она легко определяется в операциях купли или обмена на основе соответствующих документов, а при создании нематериальных активов самим предприятием - на основе фактических затрат на израсходованные материалы, оплату труда и других расходов. Если стоимость нематериального актива невозможно измерить, значит идентифицировать его от другого материального или нематериального актива, используемого в том же виде деятельности, и признать его как нематериальный актив нельзя.

Первоначальная оценка нематериальных активов

13. Признанные нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая равна при их

- а) покупке - покупной стоимости плюс предусмотренные законодательством невозмещаемые налоги, пошлины, прямые затраты по приобретению имущественных прав на нематериальные

активы и подготовке их к использованию по назначению, на правовую охрану и оплату услуг по оценке приобретаемых нематериальных активов. Торговые скидки и дисконт (льготы) при этом вычитаются из покупной стоимости нематериального актива;

б) возникновении в результате слияния предприятий - справедливой рыночной стоимости, определяемой в соответствии с НСБУ 22 "Объединение предприятий". Стоимость нематериального актива может быть достоверно измерена, если она оговорена отдельно на основании "сделки вытянутой руки" при определении цены покупки или когда справедливая рыночная стоимость его может быть определена на активном параллельном рынке активов такого типа. В остальных случаях определить стоимость с достаточной достоверностью труднее. Например, определение стоимости нематериального актива по методу дисконтирования будущих потоков доходов с достаточной достоверностью возможно, если указанный актив и соответствующие будущие экономические выгоды могут быть определены и выделены отдельно от экономических выгод, которые предприятие получит от взаимосвязанных (совмещенных) активов в том же виде деятельности. Если нематериальный актив и соответствующие экономические выгоды невозможно определить и выделить, стоимость такого актива по методу дисконтирования доходов равна цене фирмы (гудвиллу), учитываемой в соответствии с требованиями НСБУ 22 "Объединение предприятий";

с) создании самим предприятием - фактической себестоимости, включающей стоимость израсходованных материалов, затраты на оплату труда, отчисления на социальное страхование, косвенные производственные затраты, имеющие прямое отношение к созданию и подготовке нематериальных активов к использованию (изобретений, полезных моделей, промышленных моделей и рисунков, других видов изобретательской и авторской деятельности, технических решений, разработок новых технологий и др.), а также сумму затрат по займам при их капитализации (НСБУ 23 "Затраты по займам");

д) получении в виде государственных субсидий и безвозмездно - справедливой рыночной стоимости. Если не существует подтвержденной реальной рыночной стоимости, первоначальная стоимость нематериальных активов определяется независимой экспертизой, либо по балансовой стоимости, либо по документам приемки-передачи с добавлением необходимых затрат на подготовку их к использованию. К нематериальным активам, получаемым в виде государственных субсидий, могут быть отнесены переданные предприятию правительством права пользования аэропортом, теле- или радиотрансляцией, лицензии на импорт, квоты и права доступа к другим законодательно ограниченными ресурсам;

е) получении в результате обмена - стоимости, согласованной независимыми сторонами и определяемой в установленной последовательности:

- по справедливой рыночной стоимости полученного в обмен актива или отданного для обмена актива, скорректированной на сумму выплаченных (полученных) денежных средств;

- по балансовой стоимости нематериальных активов, подлежащих обмену, если не существует подтвержденной реальной рыночной стоимости;

f) долгосрочной аренде - стоимости, установленной в результате договоренности между арендодателем и арендатором.

Признание расходов

14. Затраты по созданию или приобретению нематериального актива, первоначально признанные как расход, не признаются как нематериальный актив в последующий период. Иногда на дату оприходования нематериальный актив не отвечает критериям признания (параграфы 9 и 12 настоящего стандарта), а через определенный период могут произойти существенные изменения условий или события, в результате которых этот актив уже будет соответствовать критериям признания. Могут, например, быть созданы условия, при которых предприятие уже в состоянии будет контролировать затраты, от которых ожидается получение экономической выгоды (прибыли). Если такие затраты были признаны в финансовых отчетах прошлых периодов как расходы, корректировка прибыли (убытка) предыдущих периодов не производится и затраты как нематериальный актив в текущем отчетном периоде не признаются.

Обмен активов

15. Предприятие может приобрести нематериальный актив в порядке обмена (полного или частичного). Полным считается обмен нематериального актива на нематериальный или другой актив, справедливая рыночная стоимость которых одинакова. Неполным является обмен нематериального актива на нематериальный или другой актив, справедливая рыночная стоимость которых неодинакова. Если справедливая рыночная стоимость переданного в обмен актива меньше стоимости полученного, то предприятие-покупатель доплачивает разницу денежными средствами или другими активами. В случае, когда справедливая рыночная стоимость передаваемого нематериального актива больше получаемого в обмен, то предприятие-покупатель получает разницу денежными средствами или другими активами. При обмене нематериальными активами одного и того же назначения использования имеет место обмен однотипными активами, а разного назначения использования - обмен неоднотипными активами.

16. До тех пор, пока операции обмена нематериальными активами не завершены, ни доходы, ни расходы не признаются. При однотипном и неоднотипном обмене балансовая стоимость передаваемого в обмен нематериального актива списывается, признается как расход и одновременно засчитывается в погашение (полное или частичное) стоимости приобретаемого актива. При однотипном обмене сумма, превышающая балансовую стоимость передаваемого в обмен нематериального актива, относится на уменьшение стоимости такого же приобретаемого актива.

Последующие затраты

17. В процессе использования нематериального актива

возможны последующие затраты для его сохранения или увеличения срока полезного использования. Если произведенные затраты приводят к увеличению будущей экономической выгоды (прибыли) по сравнению с величиной выгоды, определенной при приобретении нематериального актива, то такие затраты капитализируются путем отнесения их на балансовую стоимость. В случае, когда последующие затраты не способствуют увеличению экономической выгоды (прибыли) в будущем, т.е. произведены для сохранения нематериального актива, они признаются как расходы периода, в котором возникли.

18. При утрате полезных свойств нематериального актива его балансовая стоимость может превышать стоимость возмещения. Если такой актив утратил первоначальную ценность, то предприятие получит меньше или вовсе не получит экономическую выгоду (прибыль). Значит, и балансовая стоимость данного актива, во избежание превышения ею стоимости возмещения, должна быть уменьшена (списана) в размере утраты ценности. Последующие затраты по восстановлению утерянной экономической выгоды (прибыли) капитализируются, т.е. относятся на увеличение балансовой стоимости нематериального актива. Однако такое увеличение (капитализация) производится лишь в пределах стоимости возмещения нематериального актива, а сумма ее превышения списывается на расходы отчетного периода.

Оценка, следующая за первоначальным признанием

19. Существуют два метода оценки нематериальных активов, которые предприятие может применять после первоначального признания таких активов. Это - рекомендуемый настоящим стандартом и допустимый альтернативный метод.

Метод, рекомендуемый настоящим стандартом

20. После первоначального признания нематериальный актив учитывается по первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации. В случае, когда балансовая стоимость нематериального актива превышает стоимость возмещения, она должна быть снижена до его стоимости возмещения.

Допустимый альтернативный метод

21. После первоначального признания предприятие учитывает нематериальный актив по его переоцененной стоимости, исчисленной на основе справедливой рыночной стоимости за вычетом накопленной амортизации, если такая стоимость достоверно может быть определена. Переоценку нематериальных активов предприятие производит регулярно (по своему усмотрению), чтобы не допускать больших расхождений между балансовой и справедливой рыночной стоимостью на дату составления баланса. Справедливая рыночная стоимость конкретного нематериального актива достоверно устанавливается

а) на активном параллельном рынке, где продается и покупается такой же вид нематериальных активов;

б) на основе договора (соглашения), заключенного между продавцом и покупателем.

Активный параллельный рынок существует при условии, что

- а) нематериальные активы на рынке относительно однородны, т.е. либо идентичны, либо поддаются делению на частичные активы;
- б) количество продаваемых нематериальных активов достаточно для того, чтобы заинтересованные покупатели и продавцы достоверно смогли определить цены;
- с) цены публикуются.

22. Активный параллельный рынок по соответствующим видам нематериальных активов существует при продаже лицензий, различных привилегий, прав по распределению производственных квот. И он же не существует при наличии некоторых нематериальных активов в единственном экземпляре (товарные знаки и знаки обслуживания, право на издание конкретной газеты, право на определенное музыкальное или киноиздание, патенты, фирменные названия и другие). На такие нематериальные активы все же заключаются контракты купли-продажи, хотя цены на них несопоставимы.

23. Для объектов промышленной собственности правомерен рынок-аналог, на котором стоимость ее элементов определяется на основе сравнительного анализа продаж, сопоставимых лишь по отдельным параметрам. Сделки по объектам промышленной собственности носят обычно конфиденциальный характер и осуществляются на основе договорной системы: зарегистрированных договоров (соглашений) об уступке прав, лицензионных договоров, оформления законного наследства.

24. Справедливая рыночная стоимость нематериальных активов определяется на дату их переоценки, с учетом текущего использования. Когда нематериальный актив предполагается использовать по другому назначению, он оценивается таким же образом, как и другие активы, используемые в тех же целях. Например, когда нематериальные активы, подлежащие оценке, используются в том же виде деятельности, но с другим (альтернативным) назначением, их оценка не может быть произведена по стоимости, соответствующей назначению их использования.

25. Справедливая рыночная стоимость промышленной собственности в целях ее коммерческого использования устанавливается исходя из размера упущенной выгоды правообладателя вследствие нарушения его прав, размера вознаграждения, доли нематериального актива в уставном капитале и других нарушений.

26. Частота переоценок нематериальных активов зависит от степени изменения справедливой стоимости переоцениваемого актива. Если эта стоимость существенно отличается (отклоняется) от балансовой стоимости нематериального актива, значит, он должен быть переоценен. Переоценке подлежит балансовая стоимость нематериальных активов. При незначительном изменении справедливой рыночной стоимости под влиянием внешних факторов переоценка нематериальных активов не производится.

27. После переоценки нематериального актива сумму амортизации, исчисленную на дату переоценки, вычитают из его переоцененной стоимости при составлении баланса.

28. Если переоценке подлежит один элемент из группы нематериальных активов, то переоценивается вся группа однородных активов, к которой он относится. Группу однородных нематериальных активов составляют активы, однородные по характеру и назначению использования в основной деятельности предприятия. Стоимость каждого нематериального актива из переоцениваемой группы определяется одновременно - на одну и ту же дату.

29. В случаях, когда переоценке подвергается группа нематериальных активов, а справедливую рыночную стоимость какого-то актива из этой группы, который ранее не был переоценен, невозможно определить достоверно, он отражается по своей первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации. При этом балансовая стоимость нематериального актива не должна превышать его стоимости возмещения. По первоначальной стоимости такой актив будет оцениваться до тех пор, пока его справедливая рыночная стоимость не будет определена достоверно. Такая ситуация возможна при

а) первичном применении допустимого альтернативного метода оценки по данной группе нематериальных активов;

б) признании нематериального актива, числящегося в переоцененной группе, стоимость которого не может быть достоверно определена.

Если при последующей переоценке нематериального актива его справедливую рыночную стоимость можно определить достоверно, то с этого момента применяется допустимый альтернативный метод оценки.

30. Возможны случаи, когда по купле (продаже) данного нематериального актива активный параллельный рынок перестает существовать. Тогда балансовая стоимость такого актива определяется по переоцененной стоимости на дату последней переоценки за минусом накопленной амортизации. При этом его балансовая стоимость не должна превышать стоимость возмещения.

31. Результаты переоценки нематериального актива после его признания отражаются в следующем порядке:

а) сумма дооценки балансовой стоимости относится на увеличение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов";

б) сумма уценки балансовой стоимости относится на уменьшение собственного капитала и также отражается по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Результаты переоценки отражаются по каждому нематериальному активу отдельно. Не допускается зачет уценки балансовой стоимости одного нематериального актива за счет дооценки балансовой стоимости другого такого актива.

Срок полезного использования нематериальных активов

32. Стоимость нематериального актива (за исключением случаев, упомянутых в параграфе 33 настоящего стандарта) должна систематически распределяться на период, не превышающий срок полезного использования или двадцать лет начиная от даты первоначального признания актива. Экономическая природа

нематериального актива такова, что с увеличением времени эксплуатации труднее определить срок полезного использования. Поэтому для большинства нематериальных активов установлен максимальный срок амортизации - не более двадцати лет. Прогнозирование срока полезного использования актива на период, превышающий двадцать лет, не представляется достаточно надежным для установления более длительного срока амортизации.

33. Срок полезного использования, превышающий двадцать лет с даты первоначального признания актива, может быть установлен только в том случае, если актив является субъектом юридического права в течение более двадцати лет, а также если

а) нематериальный актив неотделим от конкретного материального актива, срок полезной эксплуатации которого превышает двадцать лет, и это можно с достаточной точностью установить;

б) существует активный параллельный рынок для данного типа нематериальных активов, где можно установить, что срок полезного их использования превышает двадцать лет.

При отсутствии юридического права, а также невозможности выполнения условий пп. а) и б) не существует надежных доказательств того, что можно с достаточной точностью установить срок полезного использования данного нематериального актива более двадцати лет.

34. В процессе использования нематериальных активов воплощенная в них экономическая выгода (прибыль) убывает. Поэтому их балансовая стоимость постепенно уменьшается на соответствующую сумму. Это происходит по мере систематического списания стоимости нематериального актива на затраты или расходы в течение всего срока его полезного использования. Эксплуатация нематериального актива предприятием рассматривается как расходование воплощенных в нем его потребительских свойств (способствовать производству определенного количества единиц продукции, оказывать определенный объем услуг). А такие, не зависящие от предприятия факторы, как техническое устаревание, изменение спроса на рынке и другие, часто приводят к уменьшению ожидаемой от нематериального актива экономической выгоды (прибыли). Поэтому при определении срока полезного использования актива необходимо учитывать

а) ожидаемый срок его использования предприятием;

б) техническое его устаревание вследствие изменения и улучшения производства или в результате изменения спроса рынка на вырабатываемую продукцию, оказываемые услуги с использованием данного актива;

с) юридические или другие ограничения на использование актива, связанные, например, с окончанием срока аренды;

д) срок действия охранного документа (патента, свидетельства о регистрации авторского права).

35. Объектам интеллектуальной собственности, в том числе промышленной, присущи некоторые особенности. Например, изобретения, которые не подвергнуты моральному старению, способны приносить предприятию долговременную, а иногда и

бессрочную экономическую выгоду (прибыль). При использовании товарных знаков, фирменных наименований и т.д., экономическая выгода (прибыль) может не только убывать, но и возрастать. Поэтому специфику подобных нематериальных активов необходимо учитывать при определении срока их полезного использования и суммы амортизации. Иначе амортизируются права пользования объектами интеллектуальной, в том числе промышленной, собственности. Их стоимость распределяется (списывается) в течение периода, установленного договором (соглашением) или другим равнозначным документом.

36. Срок полезного использования нематериального актива определяется периодом, в течение которого он полезен предприятию. Во многих случаях этот срок можно установить достаточно достоверно, а значит, можно точно определить и суммы, списываемые при начислении амортизации. Например, срок полезного использования приобретенной лицензии на выполнение каких-либо работ или оказание услуг в течение определенного периода времени совпадает со сроком действия лицензии. Срок полезного использования нематериального актива может совпадать с периодом его юридической защиты, например, в случае использования авторских прав. Подобное возможно, если ожидается получение экономической выгоды (прибыли) от использования нематериального актива на протяжении всего периода его юридической защиты. Этот срок предусмотрен договором (соглашением).

37. Если предприятие рассчитывает получить экономическую выгоду (прибыль) от использования нематериального актива в течение более короткого периода, чем предусмотрено договором (соглашением), то срок полезного использования такого актива соответствует более короткому периоду - периоду получения экономической выгоды (прибыли). Поэтому списание данного актива допустимо по истечении указанного периода времени, т.е. при получении только доли экономической выгоды (прибыли), воплощенной в активе.

38. Если срок полезного использования нематериального актива может быть определен периодом получения ожидаемых результатов, то такой срок соответствует самому короткому периоду в рамках этого диапазона. В некоторых случаях можно установить только минимальный уровень диапазона срока полезного использования данного актива. Тогда такой срок соответствует тому минимальному периоду, который был определен.

39. Иногда нематериальный актив, являющийся субъектом юридического права, неотделим от конкретного материального актива. В таких случаях срок полезного использования нематериального актива определяется правом предприятия на его применение. Например, если срок лицензии на право использования автомобиля меньше периода, в течение которого может служить автомобиль, то срок эксплуатации равен сроку, указанному в лицензии. Иногда срок полезного использования нематериального актива можно определить по результатам опыта, подтверждающего его использование более двадцати лет. Например, лицензия на эксплуатацию какого-то предприятия в течение сорока лет может

быть использована исключительно на основании факта работы аналогичного предприятия, срок эксплуатации которого подтвержден опытом и равен, допустим, тридцати годам. В этом случае срок полезного использования нематериального актива (лицензии) совпадает со сроком полезного использования материального актива и равен тридцати годам.

40. Нематериальные активы со сроком полезного использования, превышающим двадцать лет, в практической деятельности предприятий встречаются редко. В большинстве случаев юридическое право использования нематериальных активов, не отделимых от материальных, на период более двадцати лет предоставляется правительством республики или правительственными учреждениями.

41. Нематериальный актив одновременно может быть субъектом юридического права и независимым, т.е. отделимым, от конкретного материального актива. В этом случае срок полезного использования нематериального актива может превысить двадцать лет, если он является субъектом юридического права и если существует активный параллельный рынок, определяющий этот срок. На активном параллельном рынке должна быть относительная однородность нематериальных активов. Период действия на таком рынке прав, оговоренных договорами (соглашениями), должен отражать представление о реальном сроке полезного использования нематериального актива. Например, на активном параллельном рынке существует тесная связь между стоимостью лицензии на осуществление перевозок и периодом действия права на такие перевозки. Если рынок устанавливает цену в зависимости от периода использования этого права, то, вероятно, период действия такого права отражает срок полезного использования нематериального актива. Следовательно, если нематериальный актив является субъектом юридического права, а такие права продаются и покупаются на активном параллельном рынке для нематериальных активов данного типа, то срок его амортизации совпадает со сроком его полезного использования.

42. Если период действия прав по договору (соглашению) определяется вне активного параллельного рынка, то этот период не является основанием для установления реального срока полезного использования актива. Объясняется это тем, что период действия прав определяется критериями, отличающимися от тех, которые признаны активным параллельным рынком при установлении срока полезного использования актива. В данном случае срок амортизации нематериального актива соответствует самому короткому из двух периодов - сроку полезного использования или двадцати годам начиная от даты первоначального признания актива.

Начисление амортизации нематериальных активов

43. Применяемый предприятием метод начисления амортизации нематериальных активов должен отражать схему получения экономической выгоды (прибыли) от этих активов. Существуют разные методы начисления амортизации нематериальных активов: прямолинейный (равномерный), уменьшающегося остатка, по количеству произведенных единиц

продукции (объему услуг). Прямолинейный метод предусматривает начисление постоянных сумм на протяжении всего срока полезного использования актива. Постепенно начисляемая амортизация при использовании метода уменьшающегося остатка снижается в течение всего срока полезного использования такого актива, а при начислении амортизации по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг) ее величина зависит от количества производимых единиц продукции (объема услуг). Порядок расходования потребительских свойств нематериального актива предопределяет выбор того или иного метода начисления амортизации. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, если не ожидаются изменения в схеме получения экономической выгоды (прибыли).

44. Начисленная за отчетный период амортизация относится (признается) к затратам или расходам - в зависимости от назначения использования соответствующих нематериальных активов. Для некоторых отраслей амортизация права пользования технологией или амортизация других элементов нематериальных активов, используемых для производства одного вида продукции, оказания одного вида услуг, может быть квалифицирована как прямой вид затрат (статья калькуляции). В случае, когда тот или другой нематериальный актив используется для создания материальных активов (сырья, материалов, запасных частей, инструментов и т.п.), амортизация такого актива не признается как расход и списывается на стоимость этих материальных активов в соответствии с НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы". Амортизация нематериального актива, используемого для выполнения строительных работ хозяйственным способом, включается в затраты по выполнению этих работ, которые капитализируются (НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов").

45. Если предприятие не может точно определить схему (модель, график) расходования потребительских свойств нематериального актива, оно использует прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации.

Пересмотр срока полезного использования нематериальных активов

46. Предприятие периодически, по мере необходимости, как правило, в конце года, уточняет срок полезного использования нематериального актива. Если в результате уточнения ожидаемый срок использования данного актива существенно отличается от первоначального, он пересматривается. Этот срок может увеличиваться в результате дополнительных затрат на улучшение состояния актива внесением технологических изменений (например, совершенствование технологии, право пользования которой приобретено предприятием) или сокращаться, например, при падении спроса на рынке на продукцию, произведенную с использованием данного нематериального актива, в течение длительного периода. В этих случаях предприятие пересматривает срок полезного использования нематериального актива, норму

амортизации для текущего и будущих периодов при условии, что срок полезного использования не превышает максимум, установленный в параграфе 32 настоящего стандарта.

Пересмотр метода начисления амортизации нематериальных активов

47. По мере необходимости, как правило, в конце года, предприятие уточняет и метод начисления амортизации. Если в процессе использования нематериального актива происходят значительные изменения в схеме расходования его потребительских свойств, метод амортизации следует пересмотреть. Например, создавшееся положение на предприятии может предопределить целесообразность применения метода начисления амортизации по уменьшающемуся остатку вместо прямолинейного. Или, наоборот, если потребительские свойства актива проявляются позднее, то использование прав, предоставленных предприятию лицензией, может быть отложено на следующий период из-за активизации других элементов бизнес-плана в текущем периоде. Подобные случаи являются основанием для пересмотра метода начисления амортизации и соответствующих сумм амортизации на текущий и будущий периоды.

Возмещение балансовой стоимости

48. В конце каждого отчетного периода на протяжении всего срока полезного использования нематериального актива предприятие уточняет его балансовую стоимость. Это необходимо для того, чтобы определить, не оказалась ли возмещаемая стоимость данного актива меньше балансовой. Если подобное снижение произошло, то балансовую стоимость следует уменьшить до стоимости возмещения нематериального актива. Сумма уценки относится на уменьшение собственного капитала.

49. Необходимость доведения балансовой стоимости нематериальных активов до стоимости их возмещения обусловлена следующими обстоятельствами. Полезность нематериального актива может уменьшаться, например, вследствие изменения потребностей потребителей продукции (услуг), в производстве которой (которых) он участвует, в результате деятельности конкурентов, при устаревании актива и других факторов. Многие нематериальные активы не имеют альтернативного использования, например лицензии и патенты для защиты промышленных образцов продукции предприятия, товарные знаки, функции которых сводятся к рекламе качества и полезности продукции. Поэтому, если происходит существенное снижение качества или долговечности производимой предприятием продукции, на которую имеются товарные знаки, патенты и др., стоимость таких знаков, патентов также уменьшается. Стоимость нематериального актива уменьшается и в том случае, если он значительное время не используется как до начала, так и в течение всего срока его полезного использования.

50. В процессе работы предприятия одни нематериальные активы взаимосвязаны с другими нематериальными или материальными активами, поэтому определить стоимость

возмещения по каждому нематериальному активу либо трудно, либо невозможно из-за ее отсутствия. В этом случае допустимо установление стоимости возмещения по группе взаимосвязанных активов, по которой имеется стоимость возмещения.

Последующее увеличение стоимости возмещения

51. Последующее увеличение стоимости возмещения нематериального актива устанавливается по методу, рекомендуемому настоящим стандартом, или по допустимому альтернативному методу.

Метод, рекомендуемый настоящим стандартом

52. Если стоимость нематериального актива ранее была уценена (параграф 20 настоящего стандарта), то последующее ее увеличение производится в случае, когда изменились обстоятельства, приведшие к уценке стоимости, и при наличии доказательств, что подобные обстоятельства в ближайшем будущем не повторятся.

Допустимый альтернативный метод

53. Последующее увеличение возмещаемой стоимости нематериального актива по альтернативному методу должно отражаться в соответствии с параграфом 34 настоящего стандарта.

54. В соответствии с НСБУ 22 "Объединение предприятий" частичное списание гудвилла не компенсируется в последующие периоды. Если при приобретении предприятия возникает гудвилл, сумма компенсации частичного его списания не представляет интереса для пользователей. Да и не всегда можно доказать, что обстоятельства, приведшие к частичному списанию (снижению стоимости) гудвилла, больше не существуют.

55. При восстановлении предыдущей стоимости частично или полностью списанного актива его балансовая стоимость не должна превышать стоимость возмещения.

Выбытие нематериальных активов

56. Нематериальный актив списывается с баланса предприятия в случае его выбытия или если предприятие не планирует в дальнейшем получать экономическую выгоду (прибыль) от его использования или продажи. При выбытии нематериальных активов их балансовая стоимость признается как расход, а справедливая рыночная стоимость - как доход. Результаты от выбытия отражаются в Отчете о финансовых результатах как разница между справедливой рыночной стоимостью и балансовой стоимостью нематериальных активов.

57. Порядок отражения расходов и доходов по обмену нематериальных активов изложен в параграфе 16 настоящего стандарта.

58. Нематериальные активы, не используемые в дальнейшем предприятием и предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшей из двух оценок - балансовой стоимости или чистой стоимости реализации.

Раскрытие информации

59. Предприятие раскрывает в финансовых отчетах принятый порядок учета нематериальных активов, в том числе по каждой группе:

- а) принципы оценки, применяемые для определения балансовой стоимости. Если в этих целях использовалось несколько принципов, балансовая стоимость нематериальных активов раскрывается по каждому принципу и каждой группе активов;
- б) используемые методы начисления амортизации;
- с) сроки полезного использования нематериальных активов или нормы начисления амортизации;
- д) накопленную сумму амортизации на начало и конец отчетного периода;
- е) балансовую стоимость созданных предприятием активов;
- ф) балансовую стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного периода, включая следующие элементы их движений за год:
 - поступление,
 - выбытие,
 - увеличение или уменьшение балансовой стоимости в результате переоценки нематериальных активов в соответствии с параграфом 31 настоящего стандарта,
 - уменьшение балансовой стоимости согласно параграфу 48 настоящего стандарта,
 - стоимость возмещения в соответствии с параграфом 52 настоящего стандарта,
 - сумму амортизации,
 - курсовую разницу, возникающую в результате пересчета показателей, отраженных в финансовых отчетах зарубежных предприятий, составленных в иностранной валюте,
 - другие движения;
- г) необходимое обоснование периода амортизации нематериального актива, превышающего двадцать лет с даты его первоначального признания;
- h) были ли дисконтированы ожидаемые потоки экономических выгод до их текущей стоимости при определении стоимости возмещения нематериальных активов.

Дата вступления стандарта в силу

60. Данный стандарт вступает в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.