



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 38 Нематериални активи



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

МСС 38 - Нематериални активи

ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

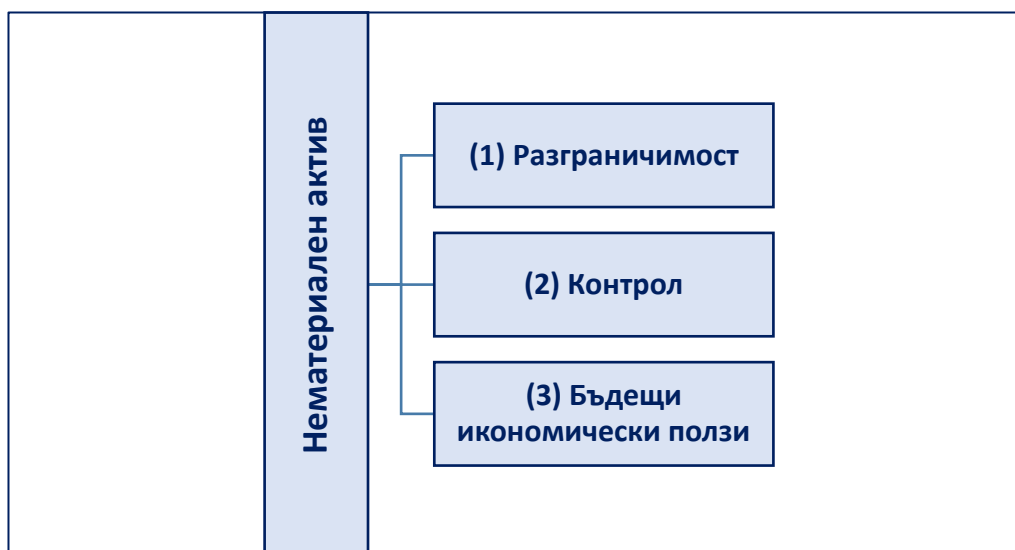
МСС Нематериални активи установява счетоводното третиране на нематериалните активи, които не са специално разгледани в друг стандарт (например МСС 32 Финансови инструменти: признаване и оценяване, МСФО 6 Проучване и оценка на минерални ресурси, МСС 2 Материални запаси и др.).

Нематериален актив е разграничим непаричен актив без физическа субстанция. Съгласно МСС 38(8) актив е ресурс, който е контролиран от предприятие в резултат на минали събития (например покупка или производство) и от който се очаква да се получат бъдещи икономически ползи (входящи парични потоци или други активи) за предприятието. Разбира се, дефиницията на актив беше променена във версията от 2018 г. на Консолидираната Рамка за Финансово Отчитане (КРФО). Съгласно новото определение, актив е съществуващ икономически ресурс, който е контролиран от предприятие в резултат на минали събития (КРФО 4.3). Икономически ресурс е право, което има потенциал да произведе икономически ползи (КРФО 4.4)

Съответно, МСС 38 очертава следните три основни характеристики на нематериалните активи (вж. Фигура 1):

- разграничимост;
- контрол над ресурса (право да се придобият ползи от актива);
- бъдещи икономически ползи (като приходи или намаления на бъдещи разходи).

Фигура. 1. Характеристики на нематериалните активи



(1) Характеристиката „разграничимост“ се отнася до (i) свойството на нематериалния актив да е делим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързания договор или (ii) да възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения (МСС 38.12).

(2) Предприятие контролира актив, ако разполага с правомощието да получи бъдещи икономически ползи, произтичащи от основния ресурс, и да ограничи достъпа на другите лица до тези ползи. Капацитетът на предприятието да контролира бъдещите икономически ползи от нематериален актив обичайно би произтичал от законовите права, които могат да бъдат упражнени според закона.

Предприятието контролира тези ползи, ако например познанието е защитено от законови права като авторски права, произтичащи от търговски договор (когато е позволено) или от правното задължение на служителите да поддържат конфиденциалност. В отсъствието на законови права е по-трудно да се упражни контрол. Правната упражнимост на правата обаче не е необходимо условие за контрол, защото предприятието може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по някакъв друг начин. Пазарните и техническите познания могат да доведат до бъдещи икономически ползи.

(3) Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажбата на продукти или услуги, икономия на разходи или други ползи, произтичащи от използването на актива от предприятието. Например използването на интелектуална собственост в процеса на производство може да намали бъдещите производствени разходи, вместо да увеличи бъдещите приходи.

Примери за нематериални активи са нематериални активи, свързани с маркетинг (като търговски марки, търговски наименования), с клиенти (като клиентски листи), изкуство (като книги, снимки, видео материали), технологични нематериални активи (софтуер, бази данни) и нематериални активи въз основа на договори (лицензи, споразумения за франчайз, права за ползване).

Съгласно МСС 38, разходите, направени за следните дейности, не се капитализират като част от цената на придобиване на нематериален актив: разходи за осъществяването на бизнес на ново място (напр. правни и административни разходи за създаване на юридическо лице), обучение на персонала, рекламни и промоционални дейности.

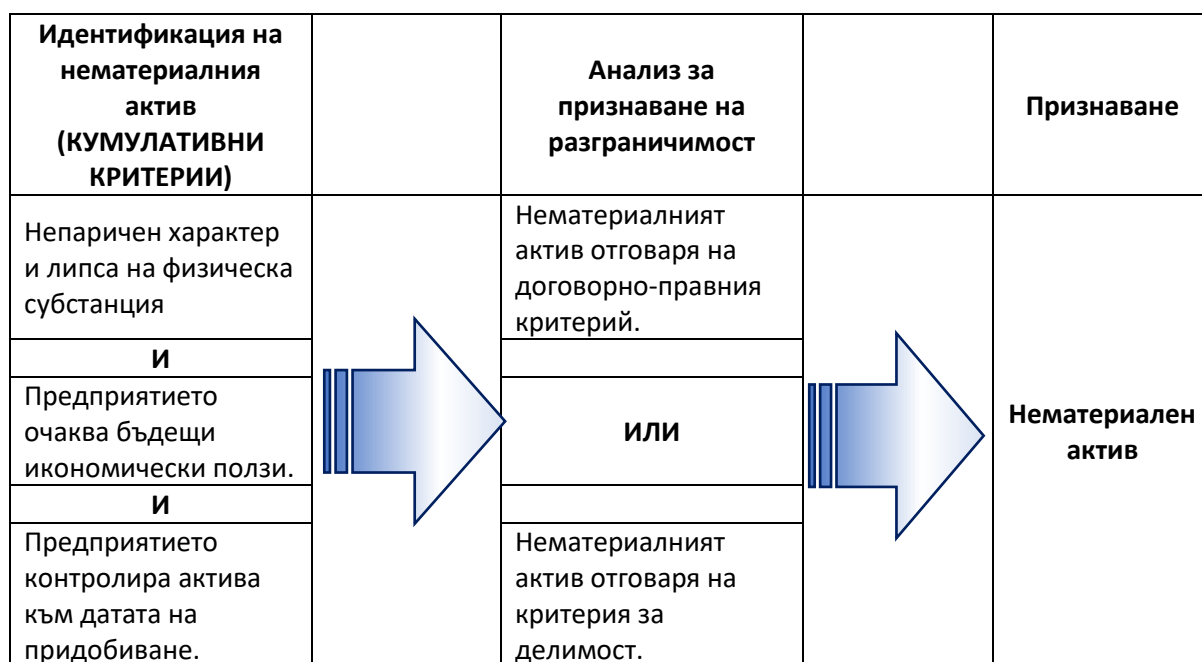
ОСНОВНИ ПРОБЛЕМИ

Нематериалните активи могат да бъдат придобити по различни начини, като най-често срещаните са: в резултат от отделна покупка, като част от бизнес комбинация и чрез вътрешно създаване (самостоятелно изграждане).

(1) Отделна покупка на нематериални активи (цена на придобиване)

Примерен алгоритъм за определяне дали един нематериален актив отговаря на критерия за разграничаване е показан на Фигура 2:

Фигура 2. Процес на признаване на нематериални активи



Пример: Саския ООД придобива база данни, която се използва при управлението на нейната стратегия за лоялност и в която се събира информация за демографските характеристики на клиентите, техните предпочитания, история на взаимоотношенията и покупателски модели. Базата данни може да бъде продадена или отстъпена за ползване с лиценз. Предприятието обаче няма намерение да го прави, поне в обозримо бъдеще, тъй като това ще се отрази негативно на оперативната му дейност. Критериите са изпълнени: разграничимост – базата данни се придобива отделно; непаричен характер – отделна база данни; бъдещи икономически ползи - подробностите за клиентите ще бъдат от полза за собственика на базата данни; контрол на ползите – достъп до информация въз основа на договори за придобиване. Базата данни ще бъде призната като нематериална във финансовите отчети на Саския ООД.

(2) Придобиване на нематериален актив като част от бизнес комбинация (справедлива стойност)

Пример: Blue Project Co придобива Active Plus Co, производител на спортни обувки, като част от стратегията си за растеж. Марката Active+ е много добре позната на пазара и клиентите са много горди да носят нейните обувки. Марката Active+ е свързана с определена линия обувки. Blue Project Co възнамерява да запази марката поне 5 години, докато на пазара не бъде пуснат нов модел. Марката Active+ може да се идентифицира, отговаря на изискването за непаричен характер, ще донесе бъдещи ползи (Blue Project Co може да се възползва от статута на марката) и предприятието контролира ползите (чрез придобиването). Освен това марката отговаря на критерия за отделимост (свързан с конкретен продукт). Следователно марката може да бъде призната като нематериален актив във финансовите отчети на Blue Project Co.

(3) Придобиване на нематериален актив чрез вътрешно създаване (производствен разход)

Пример: Tasoон Ltd разработва самостоятелно уебсайт за онлайн продажба. Проектът стартира на 1 март 200N г., когато Tasoон Ltd купува домейна tarsoon.com. ИТ екипът на предприятието търси най-добрата алтернатива за матрица за уебсайта. На 1 май 200N г. бюджетът за уебсайта е одобрен и ръководството одобрява съдържанието и матрицата, цветовете и графиките на уебсайта. На същата дата е готов за качване набор от снимки на продуктите, направени от външен доставчик. Двама

служители са назначени за онлайн продажби и администриране на уебсайта като преди това са преминали краткосрочен обучителен курс по управление на уебсайтове. Уебсайтът е отворен за онлайн пазаруване на 1 юли 200N г. Уебсайтът отговаря на критериите за разграничимост (предназначен е за онлайн продажба) и на непаричен характер, ще доведе бъдещи ползи и предприятието има контрол върху ползите. Уебсайтът може да бъде признат по себестойност като нематериален актив във финансовите отчети на Tasoон Ltd.

ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЗНАВАНЕ

(1) Цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив

Съгласно МСС 38 цената на придобиване се състои от (МСС 38.27):

- ✓ покупната цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на търговските отстъпки и работи; и
- ✓ всякакви свързани разходи за подготовката на актива за неговото очаквано използване, като например:
 - разходи за доходи на наети лица, които възникват директно от привеждането на актива в работно състояние;
 - професионални възнаграждения; и
 - разходи за тестване дали активът функционира нормално.

Пример: Фирма Оскар закупува софтуер за управление на материалните запаси за 6 800 BE. Софтуерният инженер на Оскар инсталира софтуера. За да се интегрира този софтуер със софтуера за финансови отчети, доставчикът програмира някои специфични характеристики и ги фактурира на стойност 1 100 CU. Мениджърът по материалните запаси е обучен от доставчика как да използва приложението, като обучението е на стойност 500 BE. Освен това, фирма Оскар закупува нов сървър за 3 800 BE.

Тъй като софтуерът отговаря на критериите за признаване като нематериален актив във финансовите отчети на предприятието, разходите за него ще бъдат:

Придобиване – Разход за софтуер

	Стойност	Включена	Бележки
Цена	6 800 BE	ДА	
Инсталиране	n/a	ДА	Софтуерът е инсталиран от служители на Оскар като част от задълженията им
Специални функции	1 100 BE	ДА	Разходи за програмиране на допълнителни функции в софтуера по искане на Oscar Co.
Обучение	500 BE	НЕ	Разходите за обучени не се включват в цената на придобиване
Сървър	3 800 BE	НЕ	Признава се като материален актив
ОБЩО	7 900 BE		

Dr. Софтуер 7 900

Cr. Плащане към доставчик на дълготраен актив/каса 7 900

Dr. Разходи за обучение 500

Cr. Плащане към доставчик на дълготраен актив/каса 500

Dr. Сървър 3 800

Cr. Плащане към доставчик на дълготраен актив/каса 3 800

(2) Цената на придобиване на нематериален актив като част от бизнес комбинация

Връщаме се към примера с марката *Active +*, придобита от Blue Project Co. За признаването ѝ в отчетите на Blue Project Co., предприятието прави следните прогнози за продажбите:

	година 1	година 2	година 3	година 4	година 5
Продажби (в 000 BE)	1 400	1 900	1 300	900	900
Дисконтов процент (%)	6.1	6.1	6.1	6.1	6.1
Настояща стойност	1 320	1 688	1 088	710	669
Настояща стойност на марката (в 000 BE)	5 475				

Dr. Търговски марки 5 475 000

Cr. Каса 5 475 000

(3) Разходи за придобиване на нематериален актив чрез вътрешно създаване

Съгласно МСС 38, създаването на нематериален актив се класифицира в две фази:

- (1). на научноизследователска дейност, и
- (2). на развойна дейност.

(1) Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект предприятието не може да покаже, че съществува нематериален актив, който ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. (МСС 38.55).

В МСС 38 се привеждат няколко примера за дейности, които се отнасят до фазата на научноизследователската дейност:

- ✓ дейности, чиято цел е получаването на нови познания;
- ✓ търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания;
- ✓ търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги;
- ✓ формулирането, проектирането, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги (МСС 38.56).

(2) Разходите за нематериален актив, възникващ от фазата на развойната дейност, трябва да се признават, тъй като той е вероятно да генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Това, обаче важи единствено и само ако предприятието може да докаже следното:

- (i) техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;
- (ii) намерението да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;
- (iii) неговата способност да използва или продаде нематериалния актив;
- (iv) как нематериалният актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията на нематериалния актив или за самия нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно, полезността на нематериалния актив;
- (v) наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив;
- (vi) неговата способност за надеждно определяне на разходите, отнасящи се до нематериалния актив по време на неговото разработване.

В МСС 38 се привеждат няколко примера за дейности, които се отнасят до фазата на развойната дейност:

- ✓ дизайнът, изграждането и тестването на прототипи и модели преди производството или преди използването;
- ✓ дизайнът на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии;
- ✓ дизайнът, изграждането и функционирането на пилотни съоръжения, които не са в мащаб, икономически приемлив като търговско производство;
- ✓ дизайнът, изграждането и тестването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги (МСС 38.58).

Пример: Dynamic Co. разработва нов производствен процес. Разходите по проекта за 20x1 г. са в размер на 200 000 BE, от които 125 000 BE са похарчени преди 1-ви декември.

Dynamic Co. може да докаже, че към 1-ви декември 20x1 г. производствения процес отговаря на критериите за нематериален актив.

Dr. Разходи за развойна дейност 125 000
 Cr. Каса 125 000

Dr. Разходи за развойна дейност 75 000
 Cr. Каса 75 000

АМОРТИЗАЦИЯ

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата сума на нематериален актив за срока на неговия полезен живот (МСС 38.8). Амортизацията се признава в печалбата или загубата. Нематериалните активи се оповестяват в отчета за финансовото състояние по тяхната балансова стойност, която е разликата между цената на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Тук има три важни момента (вж. Фигура 3):

Фигура 3 Важни елементи при амортизацията на нематериални активи

СИСТЕМАТИЧНО НАТРУПВАНЕ	АМОРТИЗИРУЕМА СУМА	ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ
<ul style="list-style-type: none"> • Предприятието следва да изчислява амортизацията по метод, който саотвества на модела на получаване на ползите. • За нематериалните активи е вероятно най-подходящ да е линейният метод на амолтизация. 	<ul style="list-style-type: none"> • Амортизируемата сума се определя след приспадане на остатъчната стойност на актива. • Остатъчната стойност ще се счита за нула, освен ако има поето задължение от трета страна за закупуване на актива в края на неговия по-лезен живот 	<ul style="list-style-type: none"> • Амортизацията се изчислява за целия период, в които се очакват икономически ползи. • Въз основа на договорните клаузи (при активи, произтичащи от договорни права) или надеждна оценка от ръководството, базирана на: типичен за актива жизнен цикъл на продукта, техническо, технологично или търговско остаряване, очаквани действия от страна на конкуренти/потенциални конкуренти, се преценява дали полезният живот на активът зависи от полезния живот на други активи

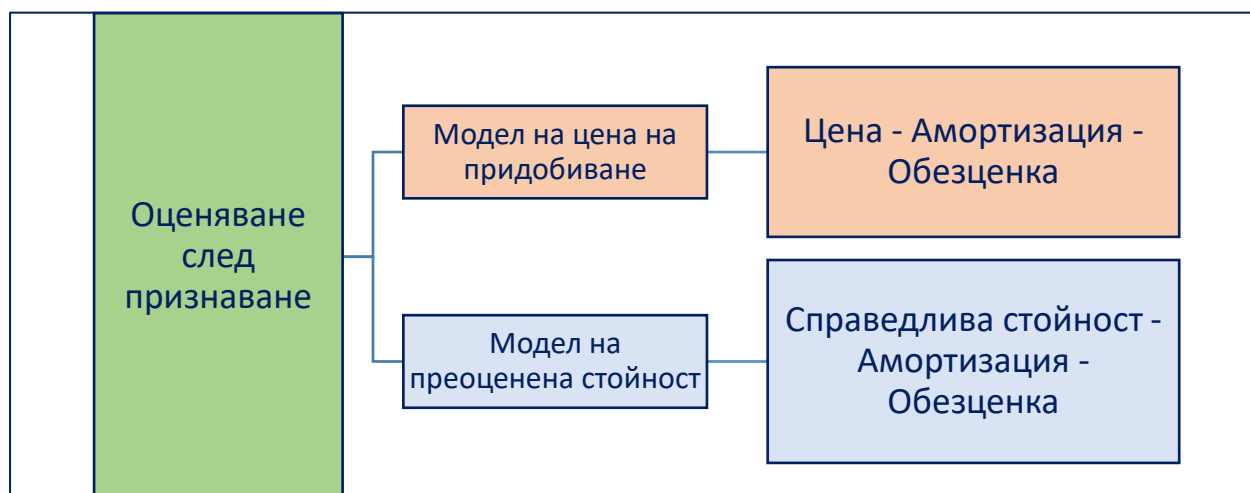
Пример: Ruby Co придобива франчайзингов лиценз от Adele Inc. за 2 000 BE. Договорът за франчайзинг е със срок 8 години. Ruby Co възприема линейния метод на амортизация на нематериалния актив.

Годишна амортизация = Амортизируема сума / полезен живот = 2 000 BE / 8 години = 250 BE

Dr. Разход за амортизация 250
 Cr. Натрупана амортизация на франчайзингов лиценз 250

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

След първоначалното признаване предприятието избира или модела на цената на придобиване или модела на преоценената стойност за последващо оценяване (МСС 38.72). Избраният модел трябва да се използва за всички останали активи в тази група (вж. Фигура 4).



Фигура 4. Оценяване на нематериални активи след първоначалното им признаване

При използване на метода на преоценената стойност, справедливата стойност трябва да се определи чрез препратка към активен пазар (МСС 38.75). Активен пазар е пазар, в който транзакциите на активи или пасиви се извършват със задоволителна редовност и обем, за осигуряване на постоянна информация за ценообразуването. Ако не съществува такъв пазар за нематериалния актив (а на практика, поради уникалното естество на нематериалните активи, те рядко ще съществуват), тогава трябва да се приеме моделът на цената на придобиване. По-важни изключения са лицензите за таксиметрова дейност, лицензите за риболов или квотите за производство.

Пример: Преди 5 години Smart City Ltd придобива лиценз за таксиметрова дейност на стойност 120 000 BE. В края на отчетния период, завършващ на 31 декември 20N1 г., балансовата стойност на лиценза е 24 000 BE а справедливата му стойност е 75 000 BE. Към тази дата Smart City Ltd възнамерява да използва лиценза още 10 години.

Балансова стойност = 24 000 BE
 Справедлива стойност = 75 000 BE
 Загуба от обезценка = 51 000 BE

а. анулиране на натрупаната амортизация

Цена на придобиване = 120 000 BE

Балансова стойност = 24 000 BE

Балансова стойност = Цена на придобиване – Натрупана амортизация

24 000 BE = 120 000 BE – Натрупана амортизация => Натрупаната амортизация = 96 000 BE

Dr. Натрупана амортизация на лицензи 96 000

Cr. Лиценз 96 000

б. признаване на загуба от обезценка

Dr. Лиценз 51 000

Cr. Загуба от обезценка 51 000

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С НЕОГРАНИЧЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

Нематериалните активи с неограничен полезен живот представляват специална категория нематериални активи. Тези активи не се амортизират (тъй като няма ограничен полезен живот), но се тестват ежегодно за обезценка (вж. Фигура 5). Съгласно МСС 36 загубата от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на даден актив надвишава неговата възстановима стойност. Загубата от обезценка се признава незабавно в отчета за печалбата или загубата.

Нематериален актив с ОГРАНИЧЕН полезен живот	Нематериален актив с НЕОГРАНИЧЕН полезен живот
<ul style="list-style-type: none">• Има ограничен период, в който носи ползи за предприятието• Амортизира се систематично за целия полезен живот• Подлага се на тест за обезценка при индикации, че активът е обезценен	<ul style="list-style-type: none">• Няма ограничен период, в който се очаква да носи икономически ползи за предприятието• Не се амортизира• Тества се за обезценка ежегодно и когато има индикации за обезценка

Фигура 5. Нематериални активи с ограничен и с неограничен полезен живот

Пример: Фирма Blue Sky закупува лиценз за ефирно излъчване, който се подновява на всеки 10 години при условие, че се спазват законовите изисквания. Лицензът може да се подновява неограничен брой пъти на ниска цена и фирма Blue Sky вече го е подновявала веднъж. Текущият лиценз изтича след пет години и фирмата възнамерява да го поднови.

Лицензът не трябва да се амортизира, тъй като изглежда, че неговият полезен живот е неопределен и затова се очаква да генерира паричните потоци за фирма Blue Sky за неопределено време. Фирмата е подновила лиценза преди това и възнамерява да продължи дейността си в обозримо бъдеще. Следователно тя няма да признае никакви амортизационни разходи по отношение на този лиценз, но ще го тества ежегодно за обезценка.

ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА И ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ

Нематериален актив се отписва когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или изваждането му от употреба. Печалбата или загубата, произтичащи от отписването на нематериален актив, се определят като разлика между нетните приходи от изваждането му от употреба, ако има такива, и балансовата стойност на актива.

Пример: Dino Co. продава патент на Dark Inc. за 4 000 BE. Цената на придобиване на патента е била 33 000 BE и до датата на сделката е била начислена амортизация от 3 000 BE.

Печалба от освобождаването = Приход от продажбата – Балансова стойност = 4 000 BE – (33,000 – 30,000) = 1 000 BE.

Dr. Каса	4,000		
Dr. Начислена амортизация	30 000		
	Cr. Патент		33 000
	Cr. Печалба от освобождаване от патенти		1 000

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Предприятието оповестява (BCC 38.118):

- ✓ дали полезните животи са неограничени или ограничени и, ако са ограничени, прилаганите полезни животи или амортизационни норми
- ✓ използваните методи за амортизация на нематериални активи с ограничен полезен живот
- ✓ брутната балансова стойност и всяка натрупана амортизация (взети заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;
- ✓ позицията(ите) в отчета за всеобхватния доход, в която(ито) се включва амортизацията на нематериалните активи;
- ✓ равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода (посочващо увеличения или намаления от преоценки през периода, или активи, класифицирани като държани за продажба).

ПРИМЕР

Отделът за изследователска и развойна дейност на Goody Inc. - фирма произвеждаща хладилници – е разработил през текущата година два проекта:

- Проект А, състоящ се от проектиране на система за гласово управление на вратата на хладилник; и
- Проект Б, състоящ се от проектиране на компресор, който намалява потреблението на хладилника с 30%.

Проект А: техническата му осъществимост не може да бъде доказана до края на текущата финансова година и бюджетът все още не е одобрен.

Проект Б: условията за признаване на разходите за изследователска развойната дейност са изпълнени от началото на текущата финансова година.

Разходите на отдела за изследователска и развойна дейност през текущата година са както следва:

Описание	Проект А (ВЕ)	Проект В (ВЕ)	Други разходи
Материали, консумативи и др.	30 000	60 000	
Абонамент за специализирани списания	2 000	1 000	
Участие в конференции			
Възнаграждения на персонала (изследователи, инженери)	12 000	10 000	
	18 000	20 000	
<i>Косвени разходи:</i>			
- разходи за обезценка			1 200
- разходи за почистване			1 000
- заплата на ръководителя на отдела			15 000
<i>Общи разходи:</i>			
- разходи за счетоводния отдел			2 100
- разходи за отдел човешки ресурси			800
- административни разходи			15 200

По 30% от разходите за амортизация и почистване се разпределят на всеки от двата проекта, а останалите - към отделите за поддръжка (счетоводство, човешки ресурси, администрация).

Заплатата на ръководителя на отдела (15 000 ВЕ) се разпределя 15% към проект А и 25% към проект В; останалото се счита за административна дейност.

Как ще бъдат отразени тези разходи във финансовите отчети на предприятието?

РЕШЕНИЕ

Разходите за изследователска дейност

Проект А не отговаря на критериите за капитализация, следователно всички разходи, свързани с него, ще бъдат отчетени като разход (чрез отчета за печалбата или загубата).

ПРОЕКТ А

Разходи за материали, консумативи и др. = 30 000 ВЕ

Разходи за абонамент за специализирани списания = 2 000 ВЕ

Разходи за участие в конференции = 12 000 ВЕ

Разходи за възнаграждения на персонала (изследователи, инженери) = 18 000 ВЕ

Разходи за обезценка = 1 200 ВЕ x 30% = 360 ВЕ

Разходи за почистване = 1 000 ВЕ x 30% = 300 ВЕ

Заплата на ръководителя на отдела = 15 000 ВЕ x 15% = 2 250 ВЕ

ОБЩО = 64 910 ВЕ

ПРОЕКТ Б

Project B meets the capitalization criteria, therefore all the costs associated with it will be capitalised in the statement of financial position.

Разходи за материали, консумативи и др. = 60 000 ВЕ

Разходи за абонамент за специализирани списания = 1 000 ВЕ

Разходи за участие в конференции = 10 000 ВЕ

Разходи за възнаграждения на персонала (изследователи, инженери) = 20 000 ВЕ

Разходи за обезценка = 1 200 ВЕ x 30% = 360 ВЕ

Разходи за почистване = 1 000 ВЕ x 30% = 300 ВЕ

Заплата на ръководителя на отдела = 15 000 ВЕ x 25% = 3 750 ВЕ

ОБЩО = 95 410 ВЕ