

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

МЕТА

1. Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт також визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної інформації про нематеріальні активи.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

2. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку нематеріальних активів, за винятком:
 - а) нематеріальних активів, на які поширюється сфера застосування іншого стандарту;
 - б) фінансових активів, визначених у МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”;
 - в) видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.
3. Якщо інший стандарт визначає облік для конкретного типу нематеріальних активів, суб'єкт господарювання застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, цей Стандарт не застосовують до:
 - а) нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу в звичайному ході бізнесу (див. МСБО 2 „Запаси” та МСБО 11 „Будівельні контракти”);
 - б) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 „Податки на прибуток”);
 - в) оренди, на яку поширюється сфера застосування МСБО 17 „Оренда”;
 - г) активів, які виникають від виплат працівникам (див. МСБО 19 „Виплати працівникам”);
 - г) фінансових активів, визначених у МСБО 39. Визнання та оцінку деяких фінансових активів розглянуто в таких стандартах: МСБО 27 „Консолідовані та окремі фінансові звіти”, МСБО 28 „Інвестиції в асоційовані підприємства” та МСБО 31 „Частки у спільних підприємствах”;
 - д) гудвілу, який виникає при об'єднанні бізнесу (див. МСФЗ 3 „Об'єднання бізнесу”);
 - е) відстрочених витрат на придбання та нематеріальних активів, що виникають у результаті договірних прав страховика за контрактами страхування, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4 „Страхові

контракти". МСФЗ 4 визначає конкретні вимоги для розкриття таких відстрочених витрат на придбання, але не для цих нематеріальних активів. Отже, вимоги до розкриття інформації, які містить цей Стандарт, застосовуються таких нематеріальних активів;

- є) необоротні нематеріальні активи, класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5 „*Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність*”.
4. Деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такий як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка. Визначаючи, згідно з яким стандартом слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи (тобто, згідно з МСБО 16 „*Основні засоби*”, чи як нематеріальні активи згідно з цим Стандартом), суб'єкт господарювання застосовує судження, щоби оцінити, який елемент є суттєвішим. Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так саме оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив.
 5. Цей Стандарт застосовують, серед іншого, до видатків на діяльність з рекламування, навчання, введення в експлуатацію, розробок та дослідження. Діяльність із розробок та дослідження спрямована на розвиток знань. Отже, хоча результатом такої діяльності може стати актив з фізичною субстанцією (наприклад, прототип), але фізичний елемент активу є вторинним щодо його нематеріального компонента, тобто щодо втілених у ньому знань.
 6. У випадку фінансової оренди основний актив може бути або матеріальним, або нематеріальним. Після первісного визнання орендар обліковує утримуваний за фінансовою орендою нематеріальний актив згідно з цим Стандартом. Права на такі об'єкти, як кінофільми, відеозаписи, вистави, рукописи, патенти та авторські права, виключені зі сфери застосування МСБО 17 і на них поширюється сфера застосування цього Стандарту.
 7. Винятки зі сфери застосування будь-якого стандарту можуть бути, якщо певні види діяльності або операції настільки специфічні, що спричиняють виникнення облікових питань, які, можливо, слід розглядати в інший спосіб. Такі питання виникають щодо обліку видатків на розвідування, розробку та видобування нафти, газу та інших корисних копалин у видобувних галузях, а також у випадку страхових контрактів. Отже, цей Стандарт не застосовується до видатків за такими видами діяльності та контрактів. Проте цей Стандарт застосовується до інших нематеріальних активів, використовуваних у видобувних галузях чи страховиками (таких як комп'ютерне програмне забезпечення), а також до

інших видатків (таких як витрати на введення в експлуатацію), понесених у видобувних галузях чи страховиками.

ВИЗНАЧЕННЯ

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

Актив – це ресурс:

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

Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови:

- а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;
- б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;
- в) інформація про ціни загальнодоступна.

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

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

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

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

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

Ліквідаційна вартість нематеріального активу – попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває у стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

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

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

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

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

Справедлива вартість активу – сума, за якою можна обміняти актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Строк корисної експлуатації – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання,
- або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість (у фінансових звітах), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Нематеріальні активи

9. Суб'єкти господарювання часто витрачають ресурси чи несуть зобов'язання при придбанні, розробці, обслуговуванні чи збільшенні корисності нематеріальних ресурсів, таких як технічні чи наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань). Розповсюдженими прикладами об'єктів, що їх охоплюють ці широкі поняття, є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, привілеї, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.
10. Не всі об'єкти, описані у параграфі 9, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід). Якщо об'єкт, на який поширюється сфера застосування цього Стандарту, не відповідає визначенню нематеріального активу, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати на час їхнього понесення. Проте, якщо об'єкт придбано при об'єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання (див. параграф 68).

Можливість ідентифікації

11. Визначення нематеріального активу потребує його чіткої ідентифікації для розрізнення з гудвілом. Гудвіл, визнаний при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом синергії придбаних активів, що їх можна ідентифікувати, або активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання у фінансових звітах.
12. **Актив є ідентифікованим, якщо він:**
 - а) **може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це,**
 - або**
 - б) **виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.**

Контроль

13. Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку. Якщо немає юридичних прав, контроль довести складніше. Проте юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.
14. Ринкові та технічні знання можуть дати майбутні економічні вигоди. Суб'єкт господарювання контролює ці вигоди, якщо, наприклад, знання охороняються юридичними правами, такими як авторські права, обмеження торговельних угод (там, де це дозволено) або юридичними зобов'язаннями працівників зберігати конфіденційність.
15. Суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від навчання. Суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Проте, як правило, суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти відповідають

визначенню нематеріального активу. З тієї ж причини малоімовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, якщо їх використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід не захищені юридичними правами та якщо вони не відповідають і іншим складникам визначення.

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

Майбутні економічні вигоди

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

ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА

18. Для визнання статті як нематеріального активу суб'єктові господарювання треба довести, що стаття відповідає:

- а) визначенню нематеріального активу (див. параграфи 8-17);
- б) критеріям визнання (див. параграфи 21-23).

Ця вимога застосовується до витрат, які були первісно понесені для придбання або внутрішнього генерування нематеріального активу, і тих витрат, які були здійснені в подальшому для розширення, заміни частини або для обслуговування цього нематеріального активу.

19. Параграфи 25-32 стосуються застосування критеріїв визнання до окремо придбаних нематеріальних активів, а параграфи 33-43 розглядають їх застосування до нематеріальних активів, придбаних під час об'єднання бізнесу. Параграф 44 розглядає первісну оцінку нематеріальних активів, придбаних

шляхом державного гранту; в параграфах 45-47 йдеться про обмін нематеріальних активів, а в параграфах 48-50 – про підхід внутрішньо генерованого гудвілу. Параграфи 51-67 стосуються первісного визнання та оцінки внутрішньо генерованих нематеріальних активів.

20. Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання у цьому Стандарті. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому. Отже, лише в рідкісних випадках подальші видатки (тобто видатки, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або ж після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу) будуть визнаватися у балансовій вартості активу. Згідно з параграфом 63, подальші видатки на торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти (незалежно від того, чи є вони придбані чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються у прибутку чи збитку, коли вони понесені. Це пояснюється тим, що такі видатки не можна відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому.
21. **Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:**
- а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання;
 - б) собівартість активу можна достовірно оцінити.
22. Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.
23. Щоб оцінити ступінь визначеності, властивий надходженню майбутніх економічних вигід, що відносяться до використання активу, суб'єкт господарювання застосовує судження, зроблене на основі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім свідченням.
24. **Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.**

Окреме придбання

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

- чином, нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію визнання імовірності, наведеному в параграфі 21а).
26. Крім того, собівартість придбаного окремо нематеріального активу, як правило, можна достовірно оцінити. Особливо це стосується випадків, коли компенсація за придбання надається у формі грошових коштів або інших монетарних активів.
 27. Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять:
 - а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок;
 - б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.
 28. Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:
 - а) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану;
 - б) гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;
 - в) витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу.
 29. Приклади видатків, які не є складовою собівартості нематеріального активу:
 - а) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу);
 - б) витрати на ведення бізнесу в новій місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);
 - в) адміністративні та інші загальні накладні витрати.
 30. Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється, якщо актив знаходиться стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Таким чином, витрати, понесені під час використання або переміщення нематеріального активу, не включаються до балансової вартості цього активу. Наприклад, наведені далі витрати не включаються в балансову вартість нематеріального активу:
 - а) витрати, понесені в той час, коли актив, придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, ще треба ввести в дію;
 - б) первісні операційні збитки, наприклад, такі, що були понесені під час формування попиту на продукцію активу.
 31. Деякі види діяльності відбуваються в зв'язку з розробкою нематеріального активу, але вони не є необхідними для приведення активу до стану, в якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Такі побічні операції можуть відбуватися до або під час діяльності з розробки. Оскільки побічні операції не є необхідними для приведення активу до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським

персоналом, то дохід від побічних операцій і пов'язані з ними витрати негайно визнаються у прибутку чи збитку і включаються до їх відповідної класифікації доходу та витрат.

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

Придбання як частина об'єднання бізнесу

33. Відповідно до МСФЗ 3 „Об'єднання бізнесу”, якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартість нематеріального активу є його справедливою вартістю на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відобразить очікування щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію визнання ймовірності, наведеному в параграфі 21а). Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію достовірної оцінки в параграфі 21б).
34. Відповідно до цього Стандарту та МСФЗ 3 (переглянутого в 2008 р.) покупець визнає (на дату придбання окремо від гудвілу) нематеріальний актив об'єкта, незалежно від того, чи був цей актив визнаний об'єктом придбання до об'єднання бізнесу. Це означає, що покупець визнає як актив окремо від гудвілу внутрішній проект з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо цей проект відповідає визначенню нематеріального активу. Внутрішній проект з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню нематеріального активу, якщо він:
- відповідає визначенню активу;
 - може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Оцінка справедливої вартості нематеріального активу, придбаного при об'єднанні бізнесу

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

- різним ступенем імовірності, то ця невизначеність включається в оцінку справедливої вартості активу.
36. Нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним з ним матеріальним або нематеріальним активом. Наприклад, назва журналу, що видається, не може бути продана окремо від відповідної бази даних його передплатників, або торговий знак натуральної джерельної води може бути пов'язаний з певним джерелом і не може бути проданий окремо від цього джерела. В таких випадках покупець визнає таку групу активів як єдиний актив, окремо від гудвілу, якщо індивідуальні величини справедливої вартості цих активів у групі не можна достовірно оцінити.
37. Подібним чином, терміни „бренд” та „назва бренду” часто використовуються як синоніми торгових та інших марок. Однак перші є загальними маркетинговими термінами, які здебільшого використовуються для посилання на групу сполучених активів, таких як торгові марки (або знаки обслуговування) і пов'язані з відповідною торговою назвою товару, формулами, рецептами та технологічною експертизою. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість сполучених активів окремо, покупець визнає групу сполучених нематеріальних активів, що складають бренд, як єдиний актив. Якщо ж індивідуальну справедливу вартість сполучених активів можна достовірно оцінити, покупець може визнати їх як єдину актив за умови, що індивідуальні активи мають подібні строки корисної експлуатації.
38. [Вилучено]
39. Ціни котирувань на активному ринку забезпечують найдостовірнішу оцінку справедливої вартості нематеріального активу (див. також параграф 78). Відповідна ринкова ціна є, як правило, поточною ціною покупця. Якщо поточні ціни покупця недоступні, ціна останньої подібної операції може бути основою для оцінки справедливої вартості – за умови, що між датою операції та датою, на яку оцінюють справедливу вартість активу, в економічних умовах не відбулося суттєвих змін.
40. Якщо немає активного ринку для нематеріального активу, його справедлива вартість є сумою, яку суб'єкт господарювання сплатив би на дату придбання за актив в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами на основі найточнішої доступної інформації. Визначаючи цю суму, суб'єкт господарювання розглядає результат останніх операцій щодо подібних активів.
41. Суб'єкти господарювання, які регулярно купують і продають унікальні нематеріальні активи, могли розробити методи непрямой оцінки їх справедливої вартості. Ці методи можна використовувати для первісної оцінки нематеріального активу, придбаного при об'єднанні бізнесу, якщо їх мета – оцінити справедливу вартість, і якщо вони відображають поточні операції і практики в галузі, до якої належить актив. Ці методи охоплюють (якщо доцільно):

- а) застосування аналітичних показників, які відображають поточні ринкові операції, до показників, які впливають на прибутковість активу (таких як дохід, частки ринку та операційний прибуток), або надходження роялті, які можна отримати від видачі ліцензії на нематеріальний актив іншій стороні в операції між незалежними сторонами (як при підході „звільнення від роялті”),
- або
- б) дисконтування оціненого майбутніх чистих грошових потоків від цього активу.

Подальші видатки на придбаний незавершений проект з дослідження і розробки

42. Витрати на дослідження або розробки, які:

- а) пов'язані з незавершеним проектом із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу, і які визнані як нематеріальний актив;
- б) понесені після придбання такого проекту слід відобразити в обліку відповідно до параграфів 54-62.

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

- а) визнавати як витрати, під час їхнього понесення, якщо вони є видатками на дослідження;
- б) визнавати як витрати, під час їхнього понесення, якщо вони є видатками на розробку, які не відповідають критерію (наведеному в параграфі 57) для їх визнання як нематеріального активу;
- в) додавати до балансової вартості придбаного внутрішнього проекту з дослідження або розробки, якщо вони є видатками на розробку, які відповідають критерію визнання в параграфі 57.

Придбання шляхом державного гранту

44. У деяких випадках нематеріальний актив можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранту. Це може відбуватися, коли держава передає чи розподіляє суб'єктові господарювання нематеріальні активи, такі як права на посадку в аеропорту, ліцензії на роботу радіо- чи телестанцій, ліцензії чи квоти на імпорт або права на доступ до інших обмежених ресурсів. Відповідно до МСБО 20 „Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”, суб'єкт господарювання може обрати первісне визнання за справедливою вартістю і для нематеріального активу, і для гранту. Якщо суб'єкт господарювання вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, він первісно визнає актив за номінальною сумою (згідно з іншим підходом, дозволеним у МСБО 20) плюс

будь-які видатки, що їх можна прямо віднести до підготовки активу до його використання за призначенням.

Обмін активів

45. Один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбаними в обмін на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення просто розглядає обмін одного немонетарного активу на інший, але воно також стосується всіх видів обміну, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю, якщо а) ця операція з обміну не позбавлена комерційної сутності або б) справедливу вартість ні отриманого активу, ні відданого активу не можна достовірно оцінити. Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу.
46. Суб'єкт господарювання визначає, чи притаманна операції комерційна сутність, розглядаючи міру, якою майбутні грошові потоки, за очікуваннями, зміняться в результаті цієї операції. Обмінна операція має комерційну сутність, якщо:
- а) конфігурація грошових потоків (тобто ризик, час та суми) від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків за відданим активом;
 - б) визначена суб'єктом господарювання вартість тієї частки його діяльності, на яку впливає операція, змінюється в результаті обміну;
 - в) різниця в а) або б) є суттєвою відносно справедливої вартості обмінених активів.

З метою визначення наявності комерційної сутності операції, вартість частки діяльності, визначена суб'єктом господарювання, на яку впливає операція, має відображати грошові потоки після оподаткування. Результат цього аналізу може бути ясним без необхідності для суб'єкта господарювання здійснювати деталізовані обчислення.

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

Внутрішньо генерований гудвіл

48. Внутрішньо генерований гудвіл не слід визнавати як актив.

49. У деяких випадках відбувається понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигід, але в результаті цього не створюється нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання цього Стандарту. Ці видатки часто характеризуються як такі, що роблять внесок до внутрішньо генерованого гудвілу. Внутрішньо генерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (тобто не є відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю.
50. Різниці між ринковою вартістю суб'єкта господарювання та балансовою вартістю його ідентифікованих чистих активів у будь-який момент можуть охоплювати ряд чинників, які впливають на вартість суб'єкта господарювання. Проте ці різниці не відображають собівартість нематеріального активу, контрольованого цим суб'єктом господарювання.

Внутрішньо генеровані нематеріальні активи

51. Іноді важко оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, внаслідок проблем із:
- а) визначенням, чи існує ідентифікований актив, який генеруватиме майбутні економічні вигоди, а також момент часу, на який він існує;
 - б) достовірним визначенням собівартості активу. В деяких випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньо генерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій.

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

52. Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на:
- а) етап дослідження;
 - б) етап розробки.

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

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

Етап дослідження

54. Не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту). Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати на час їхнього понесення.
55. На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Отже, ці видатки визнаються як витрати на час їхнього понесення.
56. Прикладами діяльності з дослідження є:
- а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;
 - б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;
 - в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам;
 - г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

Етап розробок

57. Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:
- а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;
 - б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;
 - в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;
 - г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для результату нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;
 - г) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;
 - д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.
58. На етапі розробки внутрішнього проекту суб'єкт господарювання іноді може ідентифікувати нематеріальний актив та довести, що цей актив генеруватиме

ймовірні майбутні економічні вигоди. Це відбувається тому, що етап розробки проекту більше просунутий порівняно з етапом дослідження.

59. Прикладами діяльності з розробки є:
- а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;
 - б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;
 - в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва;
 - г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.
60. Щоб продемонструвати, як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди, суб'єкт господарювання оцінює майбутні економічні вигоди, які будуть отримані від нематеріального активу, використовуючи принципи в МСБО 36 „Зменшення корисності активів”. Якщо актив генеруватиме економічні вигоди лише у поєднанні з іншими активами, суб'єкт господарювання застосовує концепцію одиниць, які генерують грошові кошти в МСБО 36.
61. Доступність ресурсів для створення, використання та отримання вигід від нематеріального активу можна довести, наприклад, за допомогою бізнес-плану, в якому наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити ці ресурси. В деяких випадках суб'єкт господарювання доводить доступність зовнішнього фінансування, отримуючи свідчення від позикодавця про його готовність фінансувати план.
62. Системи калькулювання витрат суб'єкта господарювання часто можуть достовірно оцінити собівартість внутрішнього генерування нематеріального активу, наприклад, заробітну плату та інші видатки, понесені при застереженні авторських прав чи ліцензій або під час розробки комп'ютерного програмного забезпечення.
- 63. Внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи.**
64. Видатки на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу

65. Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу, за параграфом 24, це сума видатків, понесених з дати, коли нематеріальний актив уперше

відповідає критеріям визнання у параграфах 21, 22 і 57. У параграфі 71 заборонено сторнувати видатки, раніше визнані як витрати.

66. Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу складається зі всіх витрат, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Приклади витрат, які можна прямо віднести, є:
- а) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу;
 - б) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають унаслідок генерування нематеріального активу;
 - в) гонорари за реєстрацію юридичного права;
 - г) амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.

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

67. До компонентів собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу не входять:
- а) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання;
 - б) ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності;
 - в) видатки на навчання працівників експлуатувати актив.

Приклад, що ілюструє параграф 65

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

На кінець 20X5 р. технологія визнається як нематеріальний актив за собівартістю 100 ВО (видатки, понесені починаючи з дати відповідності критеріям визнання, тобто з 1 грудня 20X5 р.). Видаток сумою 900 ВО, понесений до 1 грудня 20X5 р., визнається як витрата, оскільки до 1 грудня 20X5 р. не було відповідності критеріям визнання. Цей видаток не становить частини собівартості технології, визнаної у звіті про фінансовий стан.

Приклад, що ілюструє параграф 65

Протягом 20X6 р. понесені видатки дорівнюють 2000 ВО. На кінець 20X6 р. суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів на завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 1900 ВО.

На кінець 20X6 р. собівартість технології дорівнює 2100 ВО (видатки сумою 100 ВО, визнані на кінець 20X5 р., плюс видатки сумою 2000 ВО, визнані в 20X6 р.). Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності сумою 200 ВО для того, щоб скоригувати балансову вартість технології до збитку від зменшення корисності (2100 ВО) до суми її очікуваного відшкодування (1900). Цей збиток від зменшення корисності буде сторновано в наступному періоді в разі виконання вимог до сторнування збитку від зменшення корисності, викладених у МСБО 36.

^a У цьому стандарті монетарні суми визначені в „валютних одиницях” (ВО).

ВИЗНАННЯ ВИТРАТ

68. Видатки на нематеріальний актив слід визнавати як витрати на момент їхнього понесення, якщо:

а) вони не становлять частину собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання (див. параграфи 18-67),

або

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

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

а) видатки з діяльності на введення в експлуатацію (тобто, витрати на введення в експлуатацію), якщо їх не включають у собівартість об'єкта основних засобів згідно з МСБО 16. Витрати на введення в експлуатацію можуть складатися з витрат на заснування (такі як витрати на юридичні та секретарські послуги), понесених при створенні юридичної особи, видатків

на відкриття нових виробничих потужностей чи нового бізнесу (витрати, які передують відкриттю) або видатків на започаткування нової діяльності, продуктів чи процесів (витрати, які передують експлуатації);

- б) видатки на навчання;
 - в) видатки на діяльність з рекламування та стимулювання продажу (включаючи каталоги „товари поштою”);
 - г) видатки на переміщення чи реорганізацію частини або всього суб’єкта господарювання.
- 69А Суб’єкт господарювання має право доступу до товарів, коли вони належать йому. Подібно до цього, він має право доступу до товарів, коли вони створені постачальником відповідно до умов угоди постачання та суб’єкт господарювання може вимагати доставити їх в обмін на платіж. Послуги отримані, коли вони виконуються постачальником відповідно до угоди про їх надання суб’єктові господарювання, а не коли суб’єкт господарювання використовує їх для постачання іншої послуг, наприклад, для доставки реклами клієнтам.
- 70 У параграфі 68 не виключається визнання суб’єктом господарювання попередньої оплати як активу, якщо платіж за товари чи послуги здійснено до отримання суб’єктом господарювання права доступу до цих товарів. Подібно до цього, у параграфі 68 не виключається визнання суб’єктом господарювання попередньої оплати як активу, якщо платіж за послуги здійснено до отримання суб’єктом господарювання цих послуг.

Минулі витрати, які не слід визнавати як актив

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

ОЦІНКА ПІСЛЯ ВИЗНАННЯ

72. Для своєї облікової політики суб’єкт господарювання обирає або модель собівартості в параграфі 74, або модель переоцінки в параграфі 75. Якщо облік нематеріального активу здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, якщо для цих активів немає активного ринку.
73. Клас нематеріальних активів є групою активів подібного характеру і з подібним використанням в діяльності суб’єкта господарювання. Об’єкти в межах класу нематеріальних активів переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів та відображенню у фінансових звітах сум, які являють собою суміш витрат та вартостей станом на різні дати.

Модель собівартості

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

Модель переоцінки

75. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Для переоцінки згідно з цим Стандартом справедливу вартість слід визначати посиланням на активний ринок. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоби на кінець звітного періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості.
76. Модель переоцінки не дозволяє:
- а) переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи,
 - або
 - б) первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.
77. Модель переоцінки застосовується після того, як актив первісно визнано за собівартістю. Проте, якщо лише частина собівартості нематеріального активу визнається як актив, оскільки актив не відповідав критеріям визнання до досягнення відповідного етапу процесу (див. параграф 65), то модель переоцінки можна застосовувати до всього такого активу. Модель переоцінки можна також застосовувати до нематеріального активу, отриманого за державним грантом та визнаного за номінальною сумою (див. параграф 44).
78. Існування активного ринку з характеристиками, описаними у параграфі 8, для нематеріального активу є незвичним, хоча таке трапляється. Наприклад, у деяких юрисдикціях може існувати активний ринок для ліцензій на таксі, які можна вільно передати, ліцензій на риболовлю або для квот на виробництво. Проте активний ринок не може існувати для брендів, заголовків, видавничих прав на музику та фільми, патентів чи торгових марок, оскільки кожен такий актив є унікальним. Крім того, незважаючи на те, що нематеріальні активи купуються та продаються, контракти укладаються між індивідуальними покупцями та продавцями, а операції відбуваються порівняно рідко. З цих причин ціна, сплачена за один актив, не може дати достатнього свідчення справедливої вартості іншого активу. Нарешті, інформація про ціни часто не є загальнодоступною.
79. Періодичність переоцінки залежить від несталості справедливої вартості переоцінюваних нематеріальних активів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості,

- потрібна подальша переоцінка. Справедлива вартість деяких нематеріальних активів може зазнавати суттєвих та несталих змін, що спричиняє потребу щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для нематеріальних активів із несуттєвими змінами справедливої вартості.
80. Якщо нематеріальний актив переоцінюють, будь-яку накопичену амортизацію на дату переоцінки:
- а) перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості,
 - або
 - б) вилучають з валової балансової вартості активу, а чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу.
81. **Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.**
82. **Якщо справедливу вартість переоціненого нематеріального активу більше не можна визначити посиланням на активний ринок, то балансовою вартістю активу має бути його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки з посиланням на активний ринок за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.**
83. Той факт, що активного ринку для переоціненого нематеріального активу більше немає, може означати, що корисність цього активу може зменшитись і що його слід перевірити згідно з МСБО 36.
84. Якщо справедливу вартість активу можна визначити посиланням на активний ринок на наступну дату оцінки, то починаючи з цієї дати застосовується модель переоцінки.
85. **Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення визнається в іншому сукупному прибутку та наводиться у власному капіталі під заголовком „Дооцінка”. Однак збільшення має визнаватися як прибуток чи збиток тією мірою, якою воно сторнує уцінку того самого активу, раніше визнану у прибутку чи збитку.**
86. **Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід визнавати в іншому сукупному прибутку в межах будь-якого кредитового залишку в дооцінці, що відноситься до цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному прибутку, зменшує суму, відображену у власному капіталі під заголовком „Дооцінка”.**
87. Кумулятивну дооцінку, що входить до власного капіталу, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли її реалізовано. Всю дооцінку

можна реалізувати при ліквідації або продажу активу. Проте можлива й реалізація частини дооцінки під час використання активу суб'єктом господарювання; у цьому випадку сума реалізованої дооцінки є різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, яка була би визнана на основі історичної собівартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не відображається як прибуток або збиток.

СТРОК КОРИСНОЇ ЕКСПЛУАТАЦІЇ

88. Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.
89. Облік нематеріального активу базується на строковій його корисної експлуатації. Нематеріальний актив з визначеним строком корисної експлуатації амортизується (див. параграфи 97-106), тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації – не амортизується (див. параграфи 107-110). Ілюстративні приклади, що супроводжують цей Стандарт, демонструють визначення строку корисної експлуатації для різних нематеріальних активів і подальший облік цих активів згідно з визначенням строків їх корисної експлуатації.
90. Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:
- очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;
 - життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;
 - технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;
 - стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;
 - очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
 - рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;

- е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду;
 - е) залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання.
91. Термін „невизначений” не означає „безкінечний”. Строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає лише рівень майбутніх витратків на обслуговування активу, необхідних для певного стандарту продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, і намір досягти такого рівня. Висновок про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу є невизначеним, не повинен залежати від запланованих майбутніх витратків, що перевищують витатки на обслуговування активу на цьому рівні продуктивності.
92. Комп'ютерне програмне забезпечення та багато інших нематеріальних активів, урахувачи швидкі зміни у технології, чутливі до технічного старіння. Отже, ймовірно, що строк їхньої корисної експлуатації є коротким.
93. Строк корисної експлуатації нематеріального активу може бути дуже довгим і навіть невизначеним. Невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку.
- 94. Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують поновлення суб'єктом господарювання без суттєвих витрат. Строк корисної експлуатації викупленого права, визнаного як нематеріальний актив при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, та не повинен охоплювати періоди поновлення.**
95. Можуть існувати економічні й юридичні чинники, що впливають на строк корисної експлуатації нематеріального активу: економічні чинники визначають період, протягом якого майбутні економічні вигоди будуть отримані; юридичні чинники можуть обмежити період, протягом якого суб'єкт господарювання контролює доступ до цих вигід. Строк корисної експлуатації є коротшим із періодів, визначених цими чинниками.
96. Наявність наведених далі чинників, серед іншого, відображає здатність суб'єкта господарювання поновити договірні або інші юридичні права без суттєвих витрат:

- а) є свідчення (яке, можливо, базується на досвіді) того, що договірні або інші юридичні права буде поновлено. Якщо їх поновлення залежить від згоди третьої сторони, воно має включати свідчення того, що ця третя сторона дасть свою згоду;
- б) є свідчення того, що буде дотримано умови, необхідні для того, щоб одержати поновлення;
- в) витрати на поновлення не є суттєвими для суб'єкта господарювання порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення.

Якщо витрати на поновлення є суттєвими порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення, то витрати на „поновлення” по суті відображають витрати на придбання нового нематеріального активу на дату поновлення прав.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ З ВИЗНАЧЕНИМ СТРОКОМ КОРИСНОЇ ЕКСПЛУАТАЦІЇ

Період і метод амортизації

97. Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахунки за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо цей або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.
98. Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Використаний метод обирають на основі очікуваної форми споживання очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в активі, і застосовують послідовно від періоду до періоду, якщо очікувана форма споживання майбутніх економічних вигід не змінюється.

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

Ліквідаційна вартість

100. Ліквідаційну вартість нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід приймати за нуль, якщо:
- а) немає зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його корисної експлуатації,
 - або
 - б) немає активного ринку для такого активу та:
 - і) ліквідаційну вартість неможливо визначити посиланням на цей ринок;
 - ii) не є ймовірним, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу.
101. Сума активу, яка амортизується, визначається після вирахування його ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість, інша, ніж нуль, означає, що суб'єкт господарювання очікує ліквідувати нематеріальний актив до кінця строку його економічної експлуатації.
102. Оцінка ліквідаційної вартості активу базується на сумі очікуваного відшкодування від вибуття, з використанням цін, які домінують на дату попередньої оцінки для продажу подібного активу, що досяг кінця свого строку корисної експлуатації і використовувався в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив. Ліквідаційну вартість слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Зміни в ліквідаційній вартості активу відображаються відповідно до змін в облікових оцінках згідно відповідно до МСБО 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”.
103. Ліквідаційна вартість нематеріального активу може збільшитися до суми, яка дорівнює або перевищує балансову вартість цього активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування такого активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться у подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу.

Перегляд періоду та методу амортизації

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

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

105. Протягом строку експлуатації нематеріального активу може стати очевидним, що оцінка строку його корисної експлуатації не є належною. Наприклад, визнання збитку від зменшення корисності може свідчити про необхідність змінити період амортизації.
106. З часом форма майбутніх економічних вигід, які, за очікуванням, надходять до суб'єкта господарювання від нематеріального активу, може змінитися. Наприклад, може стати очевидним, що прийнятним є метод зменшення залишку, а не прямолінійний метод амортизації. Ще один приклад – якщо користування правами, наданими ліцензією, відстрочується, в очікуванні розгляду впливу на інші компоненти бізнес-плану. В цьому випадку економічні вигоди, які надходять від активу, можливо, не будуть отримані до пізніших періодів.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ З НЕВИЗНАЧЕНИМ СТРОКОМ КОРИСНОЇ ЕКСПЛУАТАЦІЇ

107. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.
108. Згідно з МСБО 36, суб'єкт господарювання повинен перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування з його балансовою вартістю:
 - а) щорічно,
 - б) кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Перегляд оцінки строку корисної експлуатації

109. Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який не амортизується, слід переоцінювати в кожному періоді, щоби визначити, чи продовжують і надалі події та обставини підтверджувати оцінку невизначеного строку корисної експлуатації цього активу. Якщо вони не підтверджують її, зміну в оцінці строку корисної експлуатації цього активу з невизначеного на визначений слід обліковувати як зміну в облікових оцінках відповідно до МСБО 8.
110. Згідно з МСБО 36, повторна оцінки строку корисної експлуатації нематеріального активу як визначеного, а не невизначеного, може свідчити про зменшення корисності цього активу. Як наслідок, суб'єкт господарювання перевіряє актив на зменшення корисності шляхом порівняння суми його

очікуваного відшкодування, визначеної згідно з МСБО 36, із його балансовою вартістю і визнання будь-якого перевищення балансової вартості над сумою очікуваного відшкодування як збитку від зменшення корисності.

ОЧІКУВАНЕ ВІДШКОДУВАННЯ БАЛАНСОВОЇ ВАРТОСТІ: ЗБИТКИ ВІД ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ

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

ЛІКВІДАЦІЯ ТА ВИБУТТЯ

112. Визнання нематеріального активу слід припиняти:
- а) в разі його вибуття,
або
 - б) якщо від його використання або вибуття не очікується майбутні економічні вигоди.
113. Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСБО 17 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.
114. Вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача). Визначаючи дату вибуття такого активу, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСБО 18 „Дохід” для визнання доходу від продажу товарів. МСБО 17 застосовується до вибуття шляхом продажу зі зворотною орендою.
115. Якщо відповідно до принципу визнання в параграфі 21, суб'єкт господарювання визнає у балансовій вартості активу витрати на заміну частини нематеріального активу, тоді він припиняє визнання балансової вартості заміненої частини. Якщо ж суб'єктові господарювання недоцільно визначати балансову вартість заміненої частини, він може використати собівартість заміни для визначення собівартості заміненої частини на момент її придбання або внутрішнього генерування.
- 115A У випадку викупленого права при об'єднанні бізнесу, якщо право у подальшому надається повторно (продається) третій стороні, пов'язана з ним балансова вартість (якщо існує) використовується у визначенні прибутку чи збитку від повторного надання.

116. Компенсація, яку можна отримати від вибуття нематеріального активу, первісно визнається за її справедливою вартістю. Якщо платіж за нематеріальний актив відстрочується, тоді отримана компенсація первісно визнається за еквівалентом ціни в грошових коштах. Різниця між номінальною сумою компенсації та еквівалентом ціни в грошових коштах визнається як дохід від відсотків відповідно до МСБО 18 з відображенням фактичного доходу від дебіторської заборгованості.
117. Амортизація нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації не припиняється, коли він більше не використовується, якщо цей актив не був повністю амортизований або якщо він не класифікується як утримуваний для продажу (або включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) згідно з МСФЗ 5.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

Загальна інформація

118. Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):
- а) чи є строк корисної експлуатації невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним – строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;
 - б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;
 - в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;
 - г) статтю (статті) звіту про сукупні прибутки та збитки, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;
 - г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується:
 - i) надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;
 - ii) активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
 - iii) збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки згідно з параграфами 75, 85 і 86, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих прямо в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є);

- iv) збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;
 - v) збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;
 - vi) амортизація, визнана протягом періоду;
 - vii) чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансових звітів у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання;
 - viii) інші зміни балансової вартості протягом періоду.
119. Клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. Окремі класи можуть, наприклад, включати:
- a) назви брендів;
 - б) заголовки та назви видань;
 - в) комп'ютерне програмне забезпечення;
 - г) ліцензії та привілеї;
 - г) авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
 - д) рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи;
 - е) нематеріальні активи на етапі розробки.
- Зазначені класи поділяються на (об'єднуються у) менші (більші) класи, якщо це приводить до доречнішої інформації для користувачів фінансових звітів.
120. Суб'єкт господарювання розкриває згідно з МСБО 36 інформацію про нематеріальні активи, корисність яких зменшилася, крім інформації, що її вимагає параграф 118г)iii)-v).
121. МСБО 8 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про характер та суму зміни облікової оцінки, яка суттєво впливає у поточному періоді чи, за очікуванням, суттєво впливатиме у подальших періодах. Розкриття такої інформації може бути результатом змін:
- a) оцінки строку корисної експлуатації нематеріального активу;
 - б) методу амортизації
- або
- в) ліквідаційної вартості.
122. Суб'єкт господарювання також повинен розкривати:
- a) **причини, внаслідок яких строк корисної експлуатації нематеріального активу оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного. Наводячи ці причини,**

- суб'єкт господарювання має описувати чинники, які відіграли суттєву роль у визначенні строку корисної експлуатації активу як невизначеного;
- б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансових звітів суб'єкта господарювання;
 - в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю (див. параграф 44):
 - і) справедливу вартість, первісно визнану для цих активів;
 - ii) їхню балансову вартість;
 - iii) чи оцінено їх після визнання за моделлю собівартості, чи за моделлю переоцінки;
 - г) існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов'язань;
 - г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.
123. Якщо суб'єкт господарювання описує чинники, які відіграли значну роль у визначенні строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного, він розглядає перелік чинників у параграфі 90.

Нематеріальні активи, оцінені після визнання із застосуванням моделі переоцінки

124. Якщо нематеріальні активи обліковуються за переоціненими сумами, суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:
- а) за класом нематеріальних активів:
 - і) дату чинності переоцінки;
 - ii) балансову вартість переоцінених нематеріальних активів;
 - iii) балансову вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання із застосуванням моделі переоцінки, визначеної у параграфі 74;
 - б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам;
 - в) методи і суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активів.
125. З метою розкриття інформації може бути необхідним об'єднувати класи переоцінених активів у більші класи. Проте класи не об'єднуються, якщо це веде до поєднання нематеріальних активів у клас, який включає суми, оцінені як за моделлю собівартості, так і за моделлю переоцінки.

Видатки на дослідження та розробки

126. Суб'єкт господарювання повинен розкривати сукупну суму видатків на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.
127. Видатки на дослідження та розробки складаються з усіх видатків, які прямо відносяться до діяльності з досліджень та розробок (див. параграфи 66 та 67, керівництво щодо типу видатків, які включаються згідно з вимогами до розкриття інформації у параграфі 126).

Інша інформація

128. Суб'єкта господарювання заохочують (але від нього не вимагають) розкривати таку інформацію:
- а) опис будь-якого повністю амортизованого нематеріального активу, який і досі використовується;
 - б) стислий опис суттєвих нематеріальних активів, контрольованих суб'єктом господарювання, але не визнаних як активи, оскільки вони не відповідали критеріям визнання, наведеним у цьому Стандарті, або оскільки вони були придбані чи генеровані до того, як версія МСБО 38 „Нематеріальні активи”, видана в 1998 році, набрала чинності.

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ І ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

129. [Вилучено]

130. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт:
- а) для обліку нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, для якого датою угоди є 31 березня 2004 року або пізніше;
 - б) перспективно для подальшого обліку всіх інших нематеріальних активів, починаючи з першого річного періоду, що починається 31 березня 2004 року або пізніше. Отже, суб'єкт господарювання не коригує суму балансової вартості нематеріальних активів, визнану на цю дату. Однак на цю дату суб'єкт господарювання має застосувати цей Стандарт для переоцінки строку корисної експлуатації таких нематеріальних активів. Якщо в результаті цієї переоцінки суб'єкт господарювання змінює свою оцінку строку корисної експлуатації активу, то цю зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.
- 130А Суб'єкт господарювання застосовує зміни в параграфі 2 до річних періодів, які починаються 1 січня 2006 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 6 до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 130Б МСБО 1 „Подання фінансових звітів” (переглянутий в 2007 р.) змінив терміни, що вживаються у всіх МСФЗ. Крім того, він привів до зміни параграфів 85, 86 та 118 г) ііі). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що

МСБО 38

починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання Застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.

130В МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) привів до зміни параграфів 12, 33–35, 68, 69, 94 та 130, вилученню параграфів 38 та 129, а також додання параграфу 115А. Суб'єкт господарювання застосовує перспективно ці зміни до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Проте суми, визнані для нематеріальних активів та гудвілу в попередніх об'єднаннях бізнесу, не коригуються. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.

130Г Змінено параграфи 69, 70 та 98, а також додано параграф 69А внаслідок видання „Удосконалень до МСФЗ” у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Дозволяється застосування до цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

Обмін подібними активами

131. Вимога у параграфах 129 і 130б) застосовувати цей Стандарт ретроспективно означає: якщо обмін активів оцінено до дати набрання чинності цим Стандартом на основі балансової вартості відданого активу, то суб'єкт господарювання не перераховує балансову вартість придбаного активу для відображення його справедливої вартості на дату придбання.

Застосування раніше визначеної дати

132. Суб'єкти господарювання, на яких поширюються положення параграфу 130, заохочуються до застосування вимог цього Стандарту раніше від дат набрання чинності, зазначених у параграфі 130. Проте, якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до зазначених дат набрання чинності, він також повинен одночасно застосовувати МСФЗ 3 та МСБО 36 (переглянутий у 2004 р.).

ВИЛУЧЕННЯ МСБО 38 (виданого в 1998 році)

133. Цей Стандарт заміняє МСБО 38 „Нематеріальні активи” (виданий у 1998 р.).