

10. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

1. Определение нематериальных активов
 2. Классификация нематериальных активов
 3. Принципы учета нематериальных активов
 4. Гудвил – неопределяемый нематериальный актив
 - 4.1. Концептуальная сущность гудвила
 - 4.2. Оценка гудвила
 - 4.3. Отрицательный гудвил
 - 4.4. Амортизация гудвила
 5. Затраты на научные исследования и разработки
 6. Затраты на программное обеспечение
-

1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В бухгалтерском учете нематериальные активы имеют то же определение, что и основные средства, то есть приобретаются с целью использования на продолжительной основе и не предназначены для продажи в процессе обычной деятельности. Главное отличие нематериальных активов в том, что они физически не осязаемы.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Наиболее распространенными нематериальными активами являются патенты, авторские права, франшизы, торговые марки, организационные расходы и гудвил.

Нематериальные активы, подлежащие обмену, - это нематериальные активы, которые существуют независимо от других активов фирмы и могут быть отдельно проданы. Некоторые нематериальные активы, подлежащие обмену и наиболее часто встречающиеся в деятельности субъектов, приведены ниже.

Патент - это исключительное право, признанное и зарегистрированное юридически. Патентное право позволяет владельцу использовать, производить, продавать и контролировать изделие, процесс или деятельность, на которые распространяется патент при невмешательстве со стороны других лиц.

Регистрация промышленного дизайна аналогична патенту применительно к форме, образцу или модели производимого изделия. Патент защищает функционирование, тогда как регистрация промышленного дизайна защищает внешний вид.

Авторские права - это форма защиты, предоставляемая законом авторам произведений литературы, музыки, изобразительного искусства и т. д.

Нематериальные активы

Торговые марки и/или торговые наименования - это названия, символы или другие определяющие идентификации, данные компаниям, продукции или услугам. Они могут быть зарегистрированы для обоснования владения.

Франшизы обычно предоставляются правительственными органами, для владения правом пользования государственной собственностью или оказания коммунальных услуг, и хозяйственными субъектами, для владения правом использовать конкретное назначение и конкретные услуги

Улучшения арендной собственности

Стоимость улучшений арендованной собственности (по хозяйственному договору об аренде), например модификации арендованной собственности, относится в дебет счета арендованного имущества. Улучшения арендной собственности обычно классифицируются как нематериальные активы, даже если арендованное имущество не принадлежит арендатору. Усовершенствования арендованной собственности должны амортизироваться за оставшийся период аренды или срок службы улучшений, в зависимости от того, какой из этих периодов наиболее короткий.

Идентифицируемые нематериальные активы, не подлежащие обмену

Некоторые из нематериальных активов имеют две специальные характеристики: они являются долгосрочными авансовыми выплатами, и они не наделяют владельца никакими правами, которые могут быть проданы другой стороне. Эти нематериальные активы могут идентифицироваться отдельно, но не подлежат обмену.

Организационные расходы - это затраты, имевшие место при организации деятельности.

3. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Оценка нематериального актива

В момент приобретения нематериальные активы оцениваются по стоимости приобретения. Стоимость приобретения включает все затраты, понесенные в связи с приобретением актива. Стоимость приобретения - это текущая рыночная стоимость всех выплат или полученного актива, в зависимости от того, что более достоверно определено.

Определение срока службы нематериального актива

При определении срока службы должны быть учтены следующие факторы:

- юридические, регулятивные и договорные положения, которые могут ограничить максимальный срок службы;
- условия для обновления или продления, которые могут изменить предполагаемый срок службы;
- износ, спрос и другие экономические факторы, которые могут уменьшить срок службы;

Нематериальные активы

- срок службы, который может соответствовать ожидаемому сроку работы или групп работников;
- ожидаемые действия конкурентов и других субъектов, которые могут ограничить существующую конкурентоспособность нематериального актива;
- срок службы других активов, которые входят в комплекс с нематериальным активом.

Списание нематериального актива

Стоимость нематериального актива должна систематически списываться в течение срока службы актива. Предпочтительным методом амортизации нематериальных активов является прямолинейный метод.

Необходимо периодически пересматривать срок полезной службы нематериального актива. Однако, ни при каких обстоятельствах полный период амортизации не должен превышать 40 лет с даты приобретения.

Уменьшение ценности нематериальных активов

В период использования нематериального актива может быть обнаружено, что его текущая балансовая стоимость превышает его экономическую полезность для предприятия. В таких случаях нужно списывать несамортизованную стоимость и признавать убыток, что отразит уменьшение ценности актива.

Выбытие нематериальных активов

При продаже, обмене или выбытии каким-либо другим образом нематериального актива, его несамортизованная стоимость должна быть списана со счетов нематериальных активов с отражением прибыли или убытка от выбытия.

4. ГУДВИЛ - НЕОПРЕДЕЛЯЕМЫЙ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ АКТИВ

Гудвил является самым распространенным и важным неопределяемым нематериальным активом. Гудвил представляет собой ценность, возникающую из-за благоприятных характеристик фирмы, что увеличивает доходы вдобавок к тем, которые ожидаются от определяемых активов фирмы.

4.1. Концептуальная сущность гудвила

Гудвил представляет предполагаемую ценность будущих финансовых показателей фирмы, превышающих обычные показатели. Это предположение возникает из-за того, что нематериальные благоприятные характеристики или факторы, относящиеся к фирме или ее операционной среде, создают вероятность получения таких доходов, которые выше средних для фирмы.

Для целей учета гудвил можно рассматривать как разницу между фактической ценой приобретения фирмы и справедливой рыночной стоимостью идентифицируемых чистых активов.

Нематериальные активы

Оценка гудвила

Превышение стоимости покупки над приобретенным интересом в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции обмена, должно называться гудвилем и признаваться в качестве актива

Метод дополнительной прибыли

Одним из важных методов расчета стоимости фирмы является оценка ее способности получать прибыль. Данный метод, часто называемый *методом дополнительной прибыли*, требует выполнения пяти шагов:

1. Оценка будущей прибыли.
2. Определение обычного уровня доходности.
3. Определение обычной прибыли.
4. Определение дополнительной прибыли.
5. Расчет гудвила.

4.2. Отрицательный гудвил

Когда справедливая стоимость приобретенных чистых активов превышает покупную стоимость фирмы, для покупающей фирмы это выгодная покупка. Сумма гудвила, вычисляемая получением разницы между покупной ценой и справедливой стоимостью приобретенных активов, является отрицательной, она называется *отрицательный гудвил*.

Любой отрицательный гудвил должен распределяться пропорционально с целью уменьшения ценности, придаваемой материальным активам приобретенной фирмы. Необходимо уменьшить ценность материальных активов до такой степени, чтобы исключить отрицательный гудвил.

4.3. Амортизация гудвила

Наиболее распространенной бухгалтерской политикой является списание гудвила в течение полезного срока его действия. Но период амортизации ни в коем случае не должен превышать 40 лет.

5. ЗАТРАТЫ НА НАУЧНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ И РАЗРАБОТКИ (НИР)

Исследованиям и разработкам даются следующие определения:

- **Исследования** - это спланированные изыскания, предпринятые в надежде получить новые научные или технические знания. Такого рода изыскания могут быть направлены на конкретную цель или применение.
- **Разработки** - это перевод результатов научно-исследовательских изысканий или других знаний в планирование или разработку новых или основательно усовершенствованных материалов, приборов, продукции, процессов, систем или

Нематериальные активы

услуг. Разработки включают в себя формулировку понятий, разработку и проверку продуктов исследования; строительство прототипов, а также эксплуатацию пилотных предприятий. В развитие не входит внесение обычных или периодических изменений в существующую продукцию, производственные линии, перерабатывающее производство и в другие действующие процессы. Оно также может включать исследование рынка или проверку товаров на рынке.

Классификация видов деятельности, относящихся к нематериальным активам

Виды деятельности, обычно входящие в исследование:

- а. лабораторные исследования, нацеленные на получение новых знаний;
- б. поиск новых исследовательских находок или других знаний;
- в. формулировка понятий и разработка будущей продукции или производственных вариантов.

Виды деятельности, обычно входящие в разработку:

- а. проведение проверок с целью поиска путей для разработки или альтернативных способов производства продукции;
- б. разработка, строительство и проверка допроизводственных прототипов и моделей;
- в. разработка инструментов, шаблонов, литейных форм и матриц включая новую технологию.

Виды деятельности, которые не входят в НИР:

- а. инженерно-техническое завершение коммерческого производства на раннем этапе;
- б. контроль качества во время производства, включая повседневную проверку продукции;
- в. поиск и устранение поломок во время производства;
- г. повседневные и периодические внесения изменений в существующую продукцию, в производственные линии, перерабатывающее производство и в другие действующие процессы, даже если такие изменения могут внести улучшения;
- д. приспособление имеющихся возможностей под определенные требования или нужды клиента, как части продолжающегося производства;
- е. повседневные разработки инструментов, шаблонов, литейных форм и матриц;
- ж. сооружения и строительная техника, связанные со строительством, переездом, перестановкой или вводом сооружений или оборудования, кроме сооружений и оборудования предназначенных для конкретного проекта НИР.

Порядок списания затрат на научные исследования и разработки

Затраты на исследования и разработку должны списываться в расход в тот период, в который они производились.

Затраты на разработки должны быть отсрочены на будущие периоды, только если соблюдаются следующие условия:

Нематериальные активы

- а. Продукция или процесс четко определены и затраты могут быть измерены.
- б. Установлено техническое обоснование продукции или процесса.
- в. Администрация предприятия показала намерение производить и сбывать на рынок или использовать, продукцию и процессы.
- г. Четко определен будущий рынок сбыта для продукции или процесса или предназначение для внутреннего пользования.
- д. Существуют адекватные ресурсы для завершения проекта.

6. ЗАТРАТЫ НА ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

Капитализация затрат на компьютерное программное обеспечение

Развитие компьютерного программного обеспечения, предназначенного для продажи или сдачи в аренду для широкого использования, составляет значительную часть затрат на НИР. Основным вопросом при учете является то, какие затраты, произведенные при усовершенствовании пакетов программного обеспечения, должны быть списаны и какие должны быть капитализированы.

Основные правила:

- Все затраты на разработку компьютерного программного обеспечения, предназначенные для продажи или для сдачи в аренду, являются затратами на НИР и должны быть списаны.
- Затраты, на производство оригиналов продукции, произведенной для проведения ТЭО, должны быть капитализированы. В эти затраты входят кодирование и проверка для проведения ТЭО.

Амортизация капитализированных затрат на программное обеспечение

Годовая сумма амортизации подсчитывается на основе выпущенного программного обеспечения и должна превышать:

- Коэффициент фактического валового дохода от продажи программного обеспечения к фактическому и ожидаемому валовому доходу от программного обеспечения во время срока его полезного функционирования.
- Сумма определяется с применением равномерного метода амортизации в течение срока полезного функционирования программного обеспечения.