

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 8, 27

Тема 3. Облік нематеріальних активів за НП(С)БО 8. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу, та припиненої діяльності за НП(С)БО 27



3.1 Загальні положення НП(С)БО 8. Визнання і оцінка нематеріальних активів

3.2 Переоцінка нематеріальних активів. Амортизація нематеріальних активів

3.3 Зменшення корисності нематеріальних активів. Вибуття нематеріальних активів

3.4 Загальні положення НП(С)БО 27. Визнання та оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

3.5 Визнання та оцінка припиненої діяльності

Мета: формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку нематеріальних активів за НП(С)БО 8, а також отримати інформацію щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, та припиненої діяльності за НП(С)БО 27

Основні терміни і поняття: нематеріальні активи, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, залишкова вартість, вартість, яка амортизується, строк корисного використання, амортизація, знос, дослідження, розробки, необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу

3.1 Загальні положення НП(С)БО 8. Визнання та оцінка нематеріальних активів

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»

Термін	Трактування
нематеріальний актив	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
група нематеріальних активів	сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів
дослідження	заплановані підприємствами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань
розробка	застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання
незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося
активний ринок	ринок, якому притаманні такі умови: - предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; - у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; - інформація про ринкові ціни є загальнодоступною
накопичена амортизація нематеріальних активів	сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання
немонетарні активи	усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1. права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2. права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, тощо);

3. права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

4. права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, тому числі ноу-хау,

захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

5. авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

6. інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- ✓ витрати на дослідження;
- ✓ витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- ✓ витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- ✓ витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини;
- ✓ витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 8.

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 8.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права,

амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

3.2 Переоцінка нематеріальних активів. Амортизація нематеріальних активів

Підприємство може здійснювати *переоцінку* за справедливою вартістю на дату балансу тих *нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок*. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. *Індекс переоцінки* визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі *капіталу у дооцінках* та в *іншому сукупному доході*, а *сума уцінки* – у складі *витрат звітного періоду*.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється *протягом строку їх корисного використання*, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з *невизначеним строком корисного використання* амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- ✓ строки корисного використання подібних активів;
- ✓ моральний знос, що передбачається;
- ✓ правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- ✓ очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- ✓ залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з НПСБО 7.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. **Нарахування амортизації припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

3.3 Зменшення корисності нематеріальних активів. Вибуття нематеріальних активів

Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів

включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, визнана відповідно до НПСБО 28, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок *безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод* від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

3.4 Загальні положення НП(С)БО 27. Визнання та оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Норми НП(С)БО 27 не поширюються на оцінку таких активів, утримуваних для продажу: відстрочених податкових активів; активів, що пов'язані з виплатами працівникам по закінченні їх трудової діяльності; довгострокових фінансових активів, які оцінюються за справедливою вартістю; довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; інвестиційної нерухомості, що оцінюється за справедливою вартістю.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

Вартість використання – це теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації.

Група вибуття – це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо

пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Компонент підприємства – це одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг).

Припинена діяльність – це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

- а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;
- б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегменту діяльності підприємства;
- в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу.

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу *може бути продовжено* на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Необоротні активи, група вибуття, відчуження яких планується в інший спосіб, ніж продаж на дату балансу, *не визнаються утримуваними для продажу*.

Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються вищезазначені умови, або на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, *припиняють визнаватися у складі необоротних активів*.

На необоротні активи, утримувані для продажу, у т. ч. необоротні активи, що входять до групи вибуття, *амортизація не нараховується*.

Придбані (отримані, у т. ч. безкоштовно) активи, які визнаються необоротними активами, утримуваними для продажу, зараховуються на баланс за вартістю придбання, яка визначається відповідно до НП(С)БО 9.

Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, *відображаються в обліку та звітності на дату балансу за найменшою з двох величин* – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

У разі відмови від реалізації необоротного активу, групи вибуття підприємство оцінює необоротний актив, який більше не визнається як утримуваний для продажу або виключається з групи вибуття, утримуваної для продажу, за нижчою з оцінок:

а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу;

або б) вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.

3.5 Визнання та оцінка припиненої діяльності

Якщо компонент підприємства, який відповідає ознакам припиненої діяльності, вибув через безпосереднє припинення (ліквідацію) діяльності з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг), то підприємство оцінює і відображає результати зазначеної операції *у складі доходів та витрат припиненої діяльності* на дату фактичного вибуття активів та погашення зобов'язань.

Для погашення зобов'язань підприємства, що виникають у зв'язку з визнанням компонента підприємства, який відповідає ознакам припиненої діяльності, утримуваним для продажу, і обумовлені вимогами законодавства, договорів або при прийнятті на себе добровільно перед фізичними та юридичними особами у зв'язку з таким припиненням діяльності (вихідна допомога та інші виплати при звільненні, штрафи, пені за порушення умов договорів тощо), створюються забезпечення відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

При прийнятті керівним органом управління підприємства рішення про відмову від припинення діяльності створені (визнані) відповідно до цього пункту забезпечення сторнуються.

Якщо суб'єкт господарювання більше не класифікує свого компонента як утримуваного для продажу, то результати діяльності такого компонента, що раніше визнавалися як від припиненої діяльності, необхідно рекласифікувати і віднести до доходів або витрат діяльності.

Підприємство подає у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за період, у якому відбулося фактичне вибуття його компонента шляхом ліквідації або продажу, єдиний показник, який містить:

- прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування;
- прибуток (збиток) від переоцінки необоротних активів, групи вибуття, які утворюють припинену діяльність та оцінюються за чистою вартістю реалізації.



Контрольні питання

1. Що таке нематеріальний актив та які основні групи нематеріальних активів Вам відомі?
2. Які критерії визнання нематеріальних активів? Що не визнається нематеріальним активом?
3. Який порядок формування первісної вартості нематеріальних активів, отриманих різними шляхами?
4. Опишіть порядок переоцінки нематеріальних активів.
5. Які особливості амортизації нематеріальних активів можна назвати?
6. Що слід розуміти під зменшенням корисності нематеріальних активів?
7. Як здійснюється вибуття нематеріальних активів?
8. Які критерії необоротного активу та груп вибуття, щоб визнаватися утримуваними для продажу? Який порядок їх оцінки?
9. Назвіть особливості визнання та оцінки припиненої діяльності.