

**Нематериалните активи в системата на
Международните стандарти за финансови отчети
Асистент Николина Грозева**

Определението, на което трябва да отговаря даден ресурс, за да бъде признат като актив произтича от Концептуалната рамка към МСС. Съгласно дефиницията в Концептуалната рамка, за да бъдат признати, активите следва да носят бъдеща икономическа изгода, да са придобити в резултат на минали събития и да са контролирани от предприятието.

За приложението на критерия *контрол* е от решаващо значение дали предприятието има властта да разполага с въпросния актив. За да се установи дали е налице контрол, трябва да е изпълнен другият критерий – предприятието да разполага с правото върху бъдещите икономически ползи. По принцип правото на собственост предопределя и правото на контрол върху даден актив. От гледна точка на МСС обаче правото на контрол не съвпада с юридическото разбиране по въпроса. Критерият за контрол е приложим в счетоводството при спазване на принципа „предимство на съдържанието пред формата”, т.е. активът може да е контролиран и без да е притежаван, като например производственото ноу-хау.¹ За да е спазен критерият,

¹ С договор за отстъпване на ноу – хау се отстъпва един факт, а не право, като предмета на отстъпване са знания, умения, опит, които към момента на сключването са недостъпни за

предприятието трябва да е в състояние да ограничи достъпа на трети страни до икономическите ползи от актива, както и да е поело рисковете от неговото използване, както е например при договора за лизинг.

Приложението на критерия „възникнал в резултат на минали събития” означава, че активът може да бъде признат ако е възникнал в резултат на определена дейност (производство, развитие) вътре в предприятието или е придобит чрез доставка от вън преди датата на баланса. Между извършените разходи и придобиването на актива съществува тясна връзка. Наличието на разход, обаче не предполага непременно придобиването на актив. Това само доказва, че предприятието търси бъдеща икономическа изгода, но не представлява заключително доказателство, че е получена статия, отговаряща на дефиницията за актив. От друга страна липсата на свързан разход не означава, че не може да се признае актив. Такъв е случаят на дарение на активи.²

По отношение на *бъдещата икономическа полза*, то трябва да е сигурно, че тя ще потече към предприятието в резултат на използването на актива. Тя може да намери отражение в увеличение на приходите или в съкращаване на разходите. От текстовете в параграф 55 на Концептуалната рамка към МСС

страната, която иска да ги усвои. От юридическа гл.т.Търговският закон в България регламентира договора за отстъпване на ноу-хау като лицензионен.

² Общи положения към МСС, пар. 58 и 59.

става ясно, че активът следва по някакъв начин да е полезен на предприятието, т.е. предимствата от неговото използване могат да намерят парично-стойностна оценка.

Както изрично се подчертава³ дори даден ресурс да отговаря на определението за актив, той няма да бъде признат в баланса ако не отговаря на общите критерии за признаване.

Тези критерии са дефинирани в Концептуалната рамка към МСС и се отнасят до всички класове активи, в това число и нематериалните. За да бъде признат в баланса активът трябва 1) да може надеждно да се оцени и 2) да е вероятно получаването на бъдещи икономически ползи, свързани с актива. Следователно активът ще бъде признат ако бъдещите икономически ползи бъдат получени с определена степен на вероятност. Нито Концептуалната рамка, която определя тези общи критерии, нито конкретните стандарти дават количествено определение на вероятността. Конкретизирането, доколкото може да се определи за такова, е на базата на пример, от който става ясно, че най-общо следва да се изхожда от концепцията за вероятност, ако няма доказателство за обратното. Според Кеърнс „вероятност за получаване на бъдещи икономически ползи” може да се тълкува като почти сигурно очакване или сигурност, т.е с изключение на

³ Общи положения към МСС, пар. 50

остатъчния риск.⁴ Кнор и Ебърс установяват, че в практиката вероятността се определя при граници 70%, 80% и повече.⁵ Вагенхофер пише за граници от 50% до 80%.⁶ Някои автори посочват, че ако би се измервала в процент, преценката за вероятност би следвала да надхвърля прага от 50%.⁷ Считам, че възприемането на подобна ниска граница на вероятност представлява прекалено широко тълкувание на критерия. Освен това самото използване на такъв процент не предполага преценка за размера на реалния приток от икономически ползи. По мое мнение най-близко до реалността на финансовия отчет е първото определение. Вероятната икономическа изгода би следвало да се определи със степен на почти пълна сигурност като се направи разумна приблизителна оценка на съпътстващия получаването й риск. По-тревожно е обаче, както е видно и от посочените опити за дефиниране на вероятното получаване, че един така фундаментален критерий в счетоводството и като теория и като практика може да се тълкува и респективно прилага по толкова разнообразни начини. Характерно за нематериалните активи е, че те обикновено са носители на много вероятни по своето

⁴ Cairns, Applying IAS, 1995, стр. 93.

⁵ Knorr/Ebbers, Individual Accounts, 2001, стр. 1479

⁶ Wagenhofer, IAS/IFRS, 2003, стр. 140

⁷ Ballwieser, W. IFRS-Rechnungslegung, стр. 10, Pellens, B. Internationale Rechnungslegung, 2001, стр. 445

настъпване парични потоци, но често са неразграничени от репутацията.

Съществуват и специфични правила за представяне на нематериалните активи във финансовия отчет. В системата на Международните стандарти за финансово отчитане въпросите, свързани с финансовото отчитане и представяне на нематериалните активи в предприятията се разглеждат в Международен счетоводен стандарт 38 *Нематериални активи*. Съществуват и някои регламенти, свързани с първоначалното признаване и последващото оценяване на нематериалните активи, придобити в процес на бизнескомбинация, които са заложили основно в текстовете на МСФО 3 Бизнескомбинации. Самостоятелен счетоводен стандарт за отчитане на разходите, свързани с придобиването на софтуер за пазарна реализация не съществува.⁸

Според определението на МСС 38, „Нематериалният актив е разграничим непаричен актив без физическа субстанция.” Следователно от обхвата на нематериалните активи се изключват финансовите активи, както и някои други, които са обект на самостоятелно третиране в отделни счетоводни стандарти.⁹

⁸ По отношение на софтуера, разработван по поръчка е приложим МСС 11, когато договарят за възлагане на производството се извършва на етапи и МСС 2, ако става въпрос за еднократно производство. Както беше отбелязано в първа глава, индивидуалният софтуер остава извън обхвата на предмета на дисертацията.

⁹ Вж. пар.2 и 3 от МСС38.

Освен да отговаря на общата дефиниция за актив, за да бъде класифициран като нематериален, съответния ресурс следва да бъде разграничим, „за да се разграничи от положителната репутация”.¹⁰

На базата на това качествено изискване в системата на счетоводните стандарти, а и в специализираната литература нематериалните активи се класифицират най-общо в следните три основни категории според правната си и икономическа същност:

- 1) законови или договорни права (върху интелектуална или индустриална собственост)
- 2) икономически разграничими нематериални активи
- 3) неразграничими нематериални активи, носители на чисто икономически предимства¹¹

Както се вижда с преминаването от всяка категория в следващата намалява възможността за идентифициране на самия актив, както и на свързаните с него икономически ползи.

¹⁰ Вж. пар.11 и 3 от МСС38.

¹¹ Вж. Keitz, *Immaterielle Güter*, 1997, стр. 74; Haller, *Immaterielle Vermögenswerte*, 1998, стр. 566;

Kahre/Schwetje, *Immaterielle Ressourcen*, 2003, стр. 124; Lev, B. (2001): *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*. Washington DC: Brookings Institute Press.; *STUDY ON THE MEASUREMENT OF INTANGIBLE ASSETS AND ASSOCIATED REPORTING PRACTICES*, EC EU Call for Tender ENTR/01/054 2003; Фетваджиев, Ж., *Оценка на нематериалните активи.*; Михайлов, Д., *Нематериални активи отчитане и облагане*, МСС 38

За класифицирането на дадено право като нематериален актив следва да е налице определена предпоставка – наличието на закон или договор, който го защитава. Примери за подобни активи са концесии, права на ползване, търговски марки, запазени марки и други подобни. Софтуерът например често се отдава по силата на лицензионни споразумения, които представляват права за използване. На следващо място вътрешно разработения софтуер е запазена марка на предприятието както в национален и европейски мащаб, така и в САЩ.¹² Разграничимите нематериални активи (които не представляват права) не са правно или договорно защитени, но поради своята същност могат да бъдат обект на правна (договорна) сделка. Към тях обикновено се причисляват незащитени (с патент например) изобретения, мрежи, прототипи, рецепти, дистрибуционни системи, търговски тайни, както и незащитеният софтуер. Като неразграничими нематериални активи, носители на икономическа стойност (репутация) се класифицират такива ресурси на предприятието, които не могат да бъдат продадени, заменени, отдадени под наем и др. отделно от дейността на предприятието и които не могат да бъдат обект на правна сделка. Такива са например разходите за научна и развойна дейност, когато не

¹² Вж. за Вългария ЗМГО, ЗАПСЦ, и страните членки на ЕС Парижката конвенция, Бернската конвенция, Директива 91/250 за защита на компютърните програми в страните членки; за САЩ Elias, Patent, 1996.

подлежат на капитализация, за разширяване на съществуващи и внедряване на нови дейности, разходи за реклама, квалификацията на персонала, реномето на предприятието, конкурентните предимства, фирмената култура и работните процеси.¹³

МСС 38 възприема общия режим на признаване, т.е. за да бъде признат нематериалният актив следва да може да се оцени надеждно и да е вероятно реализирането на бъдещи икономически ползи от неговата употреба.¹⁴ Първоначалната оценка на нематериалния актив е по цена на придобиване (параграф 24 от МСС 38).

При **външно придобиване** цената на придобиване включва:

А. При отделно придобиване покупната цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци и такси, както и преките разходи по подготовката на актива за неговото очаквано използване. При размяна на активи цената на придобиване се определя по справедлива стойност на отдадения актив. При безвъзмездно придобиване по реда на правителствената помощ, оценката е по справедлива стойност или в съответствие с другия подход по МСС 20.

¹³ Вж. Haller, Immaterielle Vermögenswerte, 1998; Kahre/Schwetje, Immaterielle Ressourcen, 2003

¹⁴ Критериите бяха подробно разгледани в т.1. на настоящата глава.

Б. При придобиване на нематериален актив като част от бизнескомбинация цената на придобиване е неговата справедлива стойност на датата на придобиването. По повод изпълнението на другия основен критерий, СМСС счита, че справедливата стойност отразява очакванията на относно вероятността бъдещите икономически ползи, присъщи на актива, да бъдат получени от предприятието.

Следващите текстове са от изключително важно значение за съпоставителния анализ на счетоводните правилата, касаещи признаването и оценката на нематериалните активи при различните начини на придобиване, както в теоретичен, така и в последствие в практико – приложен аспект.

Безусловно се приема, че „предприятието очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението му във времето или неговия стойностен размер. Следователно в съответствие с настоящия стандарт и МСФО 3 към датата на придобиване придобиващия признава като актив, отделно от репутацията, нематериален актив на придобивания, независимо дали активът е бил признат от придобивания преди бизнескомбинацията.”¹⁵

По-нататък стандартът допълва, че по този ред придобиващият признава незавършен проект от

¹⁵ МСС 38, пар. 33 и 35.

научноизследователска и развойна дейност ако отговаря на дефиницията, т.е. да е разграничим. Оценката на последващите разходи, свързани със завършването на проекта става по общия ред на третиране, който ще бъде разгледан по-нататък.

По отношение на определянето на справедливата стойност като първоначална оценка на признатите нематериални активи, МСС 38 прави препратка към котираните пазарни цени на активен пазар. По-нататък в текста, се прави уточнение, че активен пазар не може да съществува за търговски марки, рубрики за вестници, издателски права за музика и филми, патенти или търговски марки, тъй като всеки такъв актив е уникален. Също така, въпреки че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се договарят между отделните купувачи и продавачи и сделките са относително редки. Поради тези причини цената, платена за един актив, може да не осигурява достатъчни доказателства за справедливата стойност на друг актив. Нещо повече, цените често не са обществено достъпни.¹⁶

По отношение на вътрешносъздадените нематериални активи, оценката чрез данни от активен пазар изглежда неприложима. Голяма част от тях, като технологичното ноу-хау, търговските марки и търговските наименования, клиентски и

¹⁶ МСС 38, пар. 78

абонатни списъци, знанията и уменията на служителите, организационните мрежи (аутсорсинг) и други не подлежат на подобно оценяване. Следователно, за да бъдат включени в баланса на придобиващия следва да бъдат приложени определени подходи и техники за оценяване, които стандартът най-общо определя.

Според МСС 38 вътрешносъздадените нематериални активи следва да бъдат признати ако отговарят на дефиницията за актив, на общите критерии за признаване, както и на други специфични критерии.¹⁷ Признаването става на база себестойността¹⁸ на актива, която трябва да се отпише на база на възприетия полезен срок на използване.¹⁹ Разходите, извършени за създаването на актива включват разходите за дейности в научноизследователската и развойна фаза.²⁰ Според определенията в МСС 38:

Научноизследователска дейност е оригинално и планирано изследване, предприето с цел да се получи ново научно или техническо познание и разбиране.

Развойна дейност е прилагането на изследователски открития или други познания към план или дизайн за

¹⁷ МСС 38.51

¹⁸ Вж. МСС 38, пар.52

¹⁹ Относно амортизациите вж. МСС 38. пар 88-110 и за обезценките МСС 36

²⁰ Тук става въпрос изключително само за вътрешна научноизследователска и развойна дейност, а не случаят, когато изследването се развива по силата на договор за трета страна.

производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговско производство или ползване.

Разходите на научноизследователската фаза се признават като разход в момента, в който са направени.²¹ Капитализиране се допуска само за разходите, извършени във фазата на развитие.

Наред с изпълнението на дефиницията за актив и ограничението до фазата на развитие, първоначално признаване е възможно ако са изпълнени кумулативно следните шест критерия:²²

а) ако предприятието може да докаже техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;

б) намерението на предприятието да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;

в) способността на предприятието да използва или продаде нематериалния актив;²³

г) ако предприятието може да докаже как нематериалният актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията на нематериалния актив

²¹ МСС 38. 55

²² МСС 38, пар.57

²³ В контекста на другите, този критерий изглежда излишен.

или за самия нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно, полезността на нематериалния актив;

д) наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив;

е) предприятието е способно надеждно да определи разходите, отнасящи се до нематериалния актив по време на неговото разработване.

Разходите за нематериалния продукт, извършени след изпълнението на изброените критерии, следва да се включат задължително в себестойността му. Ако са били извършени разходи, отчетени като такива в предходни годишни или междинни финансови отчети, те не се включват в стойността на актива, т.е. не се допуска възстановяването им.²⁴ МСС 38 изрично забранява признаването и отчитането като нематериален актив на вътрешносъздадена репутация,²⁵ както и вътрешногенерирани търговски марки, клиентски листи, рубрики, издателски права и обекти, сходни по съдържание не трябва да бъдат признавани като нематериални активи.²⁶ Също така не подлежат на признаване като актив разходи във връзка с учредяване и

²⁴ МСС 38. 71

²⁵ МСС 38.48

²⁶ МСС 38, пар. 63 и 64, които изхождат от позицията, че подобни ресурси стоят много близко по своята същност до вътрешната репутация и затова не могат да бъдат разглеждани отделно от нея.

стартиране на стопанска дейност, разходи за обучение, разходи за рекламна дейност и реорганизация.²⁷

Следователно от направеното дотук изложение може да се заключи, че при третирането на нематериални активи, които първоначално са вътрешносъздадени, но в следствие предприятието придобива в процес на бизнескомбинация, стандартът дава принципно съвсем различни указания. Всички нематериални ресурси на придобитото предприятие, чиято стойност може надеждно да се определи задължително се признават за нематериални активи отделно от репутацията при придобиващия. Това означава, че наред с другите във финансовия отчет биха могли да се признаят като нематериални активи и клиентски листи, търговски марки и наименования, персонала, въпреки че това се забранява в обичайната дейност. „Придобиващият например признава придобитите разграничими нематериални активи, като търговска марка, патент или отношения с клиент, които придобиваното предприятие не е признавало като активи в своите финансови отчети, тъй като ги е разработило вътрешно и ги е отнесло към текущи разходи.²⁸

По-нататък в МСС 38 са разработени правила за определяне на амортизационния срок на признатите активи, дали да е ограничен или не, както и модели за последваща оценка на

²⁷ МСС 38. 69

²⁸ МСФО 3, пар. 13

база цената на придобиване или по преоценена стойност. По съществуващото на включване на изброените нематериални активи във финансовия отчет, последващите систематични или несистематични корекции в стойността не представляват методологически проблем и имат второстепенно отношение към включването на активите във финансовите отчети, върху което акцентира настоящата статия. Разбира се не следва да се омаловажава самата технология на корекция в стойността, тъй като в резултат на тези корекции се генерира информация за съответните пера в отчетите. Често пъти не е налична информация за надеждното определяне на срок на амортизация и затова се дава възможност след придобиването им да се третира основно по правилата и процедурите на обезценка по смисъла на МСС 36 във връзка с МСС 38.

По отношение на последващото оценяване на нематериалните активи, считам, че следва да се подложат на дискусия някои подходи, възприети в МСС. Така например методът на преоценената стойност на практика е неприложим за нематериалните активи, тъй като той се базира на препратка към активен пазар. Методът цена на придобиване е по-удачен, но при прилагането му отново възникват проблеми, тъй като за изчисляването на сравнителните показатели (при определяне на възстановимата стойност) по МСС 36 отново се изисква

информация за пазарни оценки. При нематериалните активи, с изключение на онези, които са обект на повтарящи се сделки на активен пазар, като например лицензите за стандартен софтуер, на практика възстановимата стойност при теста за обезценка ще е равна на стойността в употреба, тъй като другият показател – нетна справедлива стойност ще е с нулева стойност. По отношение пък на стойността в употреба МСС 36 казва, че задължително се взема пред вид вътрешно присъщата на актива несигурност, както и възможната му неликвидност. Те трябва да дадат отражение в корекции или в очакваните парични потоци, или в дисконтовия процент. Информацията за паричните потоци е надеждна ако се базира на външни източници или на външни и вътрешни. Всички тези условия, съпътстващи извеждането на подобен показател за нематериалните активи правят резултата ненадежден за целите на оценката. Едно такова изчисление би могло да се нарече „аритметическа гимнастика”, но не и тест за някакъв вид оценка.

По отношение на **оповестяването** на информация във финансовия отчет освен съответните активи и разходи по придобиването им на лицевата страна на отчета, МСС 38 изисква да се представи и определена допълнителна информация. Според параграф 118 и следващите в рамките на ясна класификация за вътрешносъздадените материални активи трябва да се оповестят

отчетната стойност в началото на периода, нейните увеличения и намаления, отчетната стойност в края на периода, както и натрупаната амортизация. Дават се пояснения за полезния живот и амортизационния метод, за всеки клас нематериални активи, както и статията в отчета за приходи и разходи, в която са включени амортизационните отчисления.²⁹ Това важи и за случаите когато отписването е в резултат на обезценка по силата на МСС 36.³⁰ Ако нематериалните активи се отчитат по преоценена стойност се изискват проформа данни.³¹ Във финансовите отчети следва да се оповести и сумата на разходите за изследване и развитие, които са били отчетени като разходи през отчетния период. Ако е избран методът себестойност на продажбите, оповестяването става на лицевата страна на ОПР в отделно перо. Изисква се оповестяване на всички данни свързани с амортизацията на актива и равненията на балансовата стойност в началото и края на периода, като и данни за възприетите подходи и начислените обезценки. Наред със задължителните изисквания за оповестяване параграф 128 от МСС 38 поощрява описанието на напълно амортизирани нематериални активи, които са още в употреба. Също така е желателно да се направи описание на нематериалните ресурси, които **не са изпълнили**

²⁹ МСС 38.118

³⁰ МСС 38. 118д (3-5); пар. 120

³¹ МСС 38. 124б

критериите за признаване като активи, но са налични в предприятието.

Литература

1. Приложение: МСС/МСФО към Официален вестник на Европейският Съюз 2008R1126—BG — 27.03.2010 — 004.001— 2 <http://eur-lex.europa.eu>
2. Регламент N 1606/2002 на Европейският парламент и Съвета от 19.07.2002
3. Общи положения към МСС, Официален вестник на ЕС на български език (OB L 320, 29.11.2008 г.), 2008R1126-BG-27.03.2010-004, <http://eur-lex.europa.eu>
4. **Макензи, Б. и кол.** Коментари и приложение на Международните стандарти за финансова отчетност - том 1, С., Кабри, 2011.
5. **Aboody, D., Lev, B.** Value relevance of intangible assets: The Case of Software Capitalization, Journal of Accounting Research, Nr. 36, 1998, 161-191.
6. **Haberstock, H.** Der Geschäftswert und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in Umwandlungsfällen, Bamberg, K. Urlaub, 2000
7. **Høegh-Krohn, N.E.J. and Knivsflå, K.H.** (2000): Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the U.K., the U.S., and by the IASC: Challenges and a Solution. The International Journal of Accounting, 35: 243-265