

Счетоводен стандарт (СС) 38 - Нематериални активи

Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. – ДВ, бр. 30 от 7.04.2005 г., в сила от 1.01.2005 г., изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 1.01.2008 г.

Цел СС 38 определя реда за счетоводното отчитане на нематериалните активи. **Обхват** 1. Този стандарт се прилага при отчитането на нематериалните активи, с

изключение на:

- а) закупените и държаните в предприятието с цел продажба;
- б) активите по отсрочени данъци;
- в) репутацията, възникнала от бизнескомбинация;
- г) произтичащите от доходи на наети лица;
- д) възникващите в резултат на тясно специализирани дейности, които изискват различен от посочения в този стандарт подход;
- е) регламентираните в друг стандарт, които отговарят на определението за нематериални активи.

Определения 2. В този стандарт се използват определения със следното значение:

Нематериални активи – установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които:

- а) нямат физическа субстанция, въпреки че:
 - могат да се съдържат във физическа субстанция, или
 - носителят им може да има физическа субстанция;
- б) са със съществено значение при употребата им;
- в) от използването им се очаква икономическа изгода.

Вътрешно създадена репутация – репутация, формирана от предприятията при осъществяване на дейността им, която може да доведе до увеличение на икономическите изгоди над тези, които предприятията биха реализирали без наличието на такава репутация. Вътрешно създадената репутация може да се изрази във:

- а) увеличение на пазарната стойност на предприятието като цяло в сравнение с балансовата стойност на неговите установими нетни активи;
- б) увеличение на котировките на акциите или дяловете на предприятието в пазар на ценни книжа, без да е налице в такъв размер увеличение в балансовата стойност на неговите установими нетни активи;
- в) подобряване на кредитния рейтинг на предприятието, без да е налице в такъв размер подобрене на финансовото му състояние;
- г) получаване статут на първокласен клиент (например в банкова институция), без да са извършени допълнителни разходи от страна на предприятието;
- д) покачване в позицията на предприятието в класации, рейтинги и т.н., без да е налице извършването на допълнителни разходи за тази цел.

Установимост – възможност за определяне на връзката между конкретен нематериален актив и черпенето на икономическата изгода от него. Очакваната икономическа изгода може да произтича от комбинираното действие на група активи, при което изгодите не могат да се разграничат по конкретни активи. В този случай е необходимо нематериалният актив да се определи (идентифицира) въз основа на:

- а) притежаваните от предприятието права върху нематериалния актив отделно от другите активи;
- б) възможността нематериалният актив да се изведе от предприятието отделно от другите активи.

Контрол – правото на предприятието да получава очакваните икономически изгоди от нематериален актив, което произтича от:

- а) придобити от предприятието съгласно действащото законодателство в страната права върху нематериалния актив;
- б) възможността на предприятието да ограничи достъпа на други до

икономическите изгоди от нематериалния актив.

Икономическа изгода – постигането (пряко или косвено) в хода на употребата на нематериален актив на:

- а) увеличение на приходите;
- б) намаление на разходите.

Изследователска дейност – оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане на нови научни или технически знания и познания.

Изследователските дейности могат да бъдат:

- а) дейности, които имат за цел постигането на нови знания;
- б) търсенето, оценяването и окончателната селекция за прилагането на изследователски открития или други знания и познания;
- в) търсенето на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги;
- г) формулирането, проектирането, оценяването и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Развойна дейност – практическото прилагане на изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди започването на търговското производство или употреба в дейността на предприятието. Развойната дейност може да бъде:

- а) проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели;
- б) проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология;
- в) проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство;
- г) проектиране, изграждане и изпитване на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги.

Възстановима стойност – по-високата сума от нетната продажна цена на даден актив и стойността му в употреба, определени съгласно СС 36 – Обезценка на активи.

Признаване и отчитане на нематериални активи

3.1. Един актив се класифицира за признаване и отчитане като нематериален актив, когато:

- а) отговаря на определението за нематериален актив;
- б) при придобиването му може надеждно да се оцени;
- в) от използването на актива се очакват икономически изгоди, доказани със:

- наличие или план за набавяне на достатъчно ресурси, позволяващи на предприятието да получи очакваните икономически изгоди;
- възможност ефективно да изпълнява функционалната си роля в съответствие с намерението на предприятието относно употребата му;
- ясно дефинирана и конкретизирана техническа осъществимост.

3.2. Вътрешно създадената репутация не се признава и отчита като нематериален актив. Тази репутация не е установим ресурс, който предприятието може да контролира и чиято стойност може надеждно да се оцени, въпреки че могат да се очакват икономически изгоди.

3.3. Вътрешно създаден нематериален актив се признава и отчита като нематериален актив в зависимост от фазата на създаване, в която се намира, а именно:

- а) вътрешно създаден нематериален актив, възникнал от изследователска дейност (изследователска фаза на вътрешен проект), не се признава като нематериален актив; по време на изследователската фаза на един вътрешен проект предприятието не може да докаже по безспорен начин, че има наличие на нематериален актив, който вероятно да доведе до бъдещи икономически изгоди;
- б) вътрешно създаден нематериален актив, който възниква в резултат на

дейност по развитие (фаза на развитие от вътрешен проект), се признава за нематериален актив, когато предприятието може да докаже:

- техническа способност за завършване на нематериалния актив, така че да бъде готов за употреба или продажба;
- намерение за завършване на нематериален актив и за неговото използване или продажба;
- способност за използване или продажба на нематериалния актив;
- начините, по които нематериалният актив ще доведе до генерирането на бъдещи икономически изгоди, включително наличието на пазар или полезността му при вътрешна за предприятието употреба;
- наличие на адекватни технически, финансови и други ресурси, необходими за финализиране на развитието, използването или продажбата на нематериалния актив, и
- способност за оценяване на разходите, произтичащи от нематериалния актив по време на неговото развитие.

3.4. Вътрешно създадени търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не се признават и отчитат като нематериални активи. Разходите по тези вътрешно създадени търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не могат да бъдат разграничени от стойността на бизнеса като цяло.

3.5. Нематериални активи, които се състоят от разграничими съставни части, отговарящи поотделно на критериите за нематериален актив, могат да бъдат разделени на своите съставни части и всяка част да се третира като самостоятелен актив.

3.6. Разходи за нематериален актив, първоначално признати от предприятието като текущи разходи за периода, в който са възникнали, не се включват в стойността на нематериалния актив.

3.7. Признатият нематериален актив от развойна дейност се амортизира в срок до 5 години от възникването му.

Първоначална оценка на външно създадени нематериални активи 4. Външно създадените нематериални активи при придобиването им се

оценяват по цена на придобиване, която включва покупната цена (включително мита и невъзстановими данъци) и всички преки разходи за подготовка на актива за използването му по предназначение.

4.1. Преките разходи, свързани с придобиването на нематериален актив, са:

- а) разходи за подготовка на обекта (мястото, където ще се използва активът);
- б) разходи, свързани с доставката;
- в) разходи за инсталиране;
- г) разходи за хонорари на програмисти, консултанти, икономисти и т.н., свързани с проекта, икономическата обосновка, поръчката и/или създаването, доставката, инсталирането, параметризирането и др. на нематериалния актив;
- д) разходи, произтичащи от непризнат данъчен кредит, свързан с изброените преки разходи.

4.2. Когато придобиването е свързано с разсрочено плащане на твърда база, разликата между първоначалната оценка (сегашната стойност на всички плащания) и сумата на всички плащания се признава за лихвен разход през периода на разсрочено плащане.

4.3. Когато придобиването е свързано с разсрочено плащане на променяща се база (например по договори за отдаване на концесии), първоначалната оценка се определя приблизително при спазване на следните изисквания:

- а) чрез определяне на прогнозни стойности за променящата се база:
 - при заложена промяна на базата в зависимост от достигането на определени показатели от предприятието приблизителната първоначална оценка се определя от възприетия в предприятието план за осъществяване на дейността в периода на разсроченото плащане или от намеренията на предприятието за

постигане на конкретни показатели; такива показатели например могат да бъдат: процент от приходите, които предприятието пряко или косвено ще реализира от употребата на нематериалния актив; в зависимост от достигането на определени количествени характеристики на дейността на предприятието, пряко или косвено обслужвани от нематериалния актив (бройки, литри, тонове, метри и т.н.); в зависимост от постигането на определени параметри на дейността на предприятието, пряко или косвено зависещи от нематериалния актив (нает персонал, натовареност на мощностите и т.н.);

- при заложен промяна на базата в зависимост от външни за предприятието показатели приблизителната първоначална оценка се определя въз основа на експертни мнения или друга прогнозна информация за измененията в тези външни за предприятието показатели; такива показатели например могат да бъдат: равнището на работната заплата в областта, региона, страната (минимална, средна, отраслова и т.н.); инфлация или дефлация за периода на разсроченото плащане, равнището на конкретизиран лихвен процент и т.н.;

- при заложен промяна на базата в няколко нейни компонента приблизителната първоначална оценка е сборът от отделните оценки на всеки от компонентите на променящата се база;

б) чрез определяне на променящата се база въз основа на параметрите, които тя има към датата на придобиване на нематериалния актив - когато не може да се приложи или не може изцяло да се приложи буква "а";

в) когато базата се променя в зависимост от валутен курс, първоначалната оценка се определя въз основа на валутния курс към датата на придобиване на нематериалния актив.

4.4. разликата между отделните плащания и припадащите им се части от първоначалната оценка по т. 4.3 се отразява като текущ финансов приход или текущ финансов разход в периода, през който е възникнала.

4.5. Административните и другите общи разходи не се включват в първоначалната оценка, освен ако са пряко свързани с придобиването или привеждането на нематериалния актив в работно състояние.

4.6. Разходите за обучение на персонала за работа с нематериалния актив не се включват в първоначалната му оценка. те се отразяват като разходи за квалификация на персонала.

4.7. Първоначалната оценка на нематериален актив, придобит и признат в бизнескомбинация, е неговата справедлива стойност в деня на придобиването. Непризнат в бизнескомбинация нематериален актив не се отчита като такъв, а се включва към репутацията по реда на СС 22 - Бизнескомбинации.

4.8. Когато нематериален актив е получен в резултат на замяна или частична замяна срещу друг несходен нематериален актив или други активи, цената на придобиване се определя по справедливата стойност на получения актив, която е еквивалентна на справедливата стойност на отдадения актив, коригирана с всички прехвърлени парични средства. Възникналата разлика между цената на придобиване на получения актив и сумата от балансовата стойност на отдадения актив и всички прехвърлени парични средства се отчита като печалба или загуба.

4.9. Първоначалната оценка на нематериален актив, получен в резултат на безвъзмездна сделка, се определя по справедливата му стойност.

4.10. Първоначалната оценка на нематериален актив, получен в резултат на апортна вноска по реда на Търговския закон, се определя по стойността му, приета от съда.

Първоначална оценка на вътрешно създадени нематериални активи

5. Първоначалната оценка на създаден в предприятието нематериален актив представлява сборът от разходите, извършени от момента, в който нематериалният актив за пръв път е постигнал критериите за признаване. първоначалната оценка се определя по начин, идентичен на възприетия за определяне на себестойността на произведената продукция в предприятието, т.е. не се включват: вътрешната печалба, необичайните количества бракувани ресурси (материали, труд и други), административните и други общи разходи

(несвързани пряко с процеса по придобиването на нематериалния актив) и т.н.

Пример за първоначална оценка на вътрешно създаден нематериален актив:

Предприятие развива нов производствен процес с цел оптимизиране на разходите, извършвани за производството на съществуващ продукт/услуга и увеличаване на модификациите в пазарното предлагане на продукта/услугата. Предприятието е възприело в счетоводната си политика ежемесечно счетоводно приключване и определяне на финансовия резултат, като отчетният период е равен на календарна година (от 1 януари до 31 декември).

През 2001 г. предприятието е извършило разходи за развитие по този процес в размер 1000 единици, от които 900 единици са отразени във финансовия резултат - до ноември 2001 г., и 100 единици не са намерили отражение във финансовия резултат - от декември 2001 г.

През декември 2001 г. предприятието установява, че развитието на процеса отговаря на критериите за признаване като нематериален актив, като очакваната икономическа изгода (възстановителна стойност) от процеса е оценена на 500 единици.

Към 31 декември 2001 г. предприятието признава развитието на процеса като нематериален актив и отчита неотразените във финансовия резултат 100 единици като разходи за придобиване на нематериален актив и съответно ги посочва в годишния си финансов отчет като такива.

През 2002 г. разходите за придобиване на нематериалния актив от развитието на процеса са 2000 единици, като развитието на процеса е приключило през декември 2002 г. и съответно в същия месец предприятието прехвърля разходите по придобиването на нематериалния актив като нематериален актив.

Към 31 декември 2002 г. във връзка с изготвянето на годишния финансов отчет предприятието прилага СС 36 - Обезценка на активи, и установява, че възстановимата стойност на нематериалния актив е 1900 единици, докато балансовата (в случая и отчетната) му стойност е 2100 единици (100 единици от 2001 г. и 2000 единици от 2002 г.). Разликата от 200 единици предприятието отчита по реда на СС 36 - Обезценка на активи.

Последващи разходи 6. Последващите разходи, свързани с нематериален актив, могат да бъдат:

6.1. Разходи, направени във връзка с нематериален актив, които се признават за текущи разходи в периода на възникването. Такива разходи са например:

- а) за поддържане на патенти, фирмени и търговски марки, лицензии, разрешителни и други със срок до един отчетен период;
- б) за въвеждане на активи в експлоатация (начални разходи);
- в) за повторно започване на преустановена дейност;
- г) за обучение;
- д) за реклама и/или промоция;
- е) за реорганизация;
- ж) за преместване на предприятие или на част от него;
- з) за преустановяване (пълно или частично) на дейност;
- и) за лицензии и разрешителни със срок до един отчетен период;
- к) за вносни/износни квоти;
- л) разходи за учредяване и разширяване на дейност.

6.2. Разходи, направени за поддържане на първоначално установената стандартна ефективност на нематериален актив, се признават за текущи разходи в периода на възникването им.

6.3. Разходи, които могат надеждно да бъдат измерени и съотнесени към нематериален актив, когато водят до увеличаване на очакваните икономически изгоди спрямо първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив, се отразяват като увеличение на отчетната му стойност или като отделен нематериален актив и се определят като разходи за усъвършенстване, когато водят до:

- а) увеличаване на полезния срок на годност;
- б) увеличаване на производителността;
- в) подобряване на качеството на продуктите и/или услугите;
- г) разширяване на възможностите за нови продукти и/или нови услуги;
- д) съкращаване на производствените разходи;
- е) икономически по-изгодна промяна във функционалното предназначение на актива.

6.4. При подмяна на част от нематериален актив, отчетен по реда на т. 3.5, подменената част се отписва, а направеният разход за подмяната или подновяването на частта от нематериалния актив се отчита като придобиване на отделен актив.

Оценка след първоначалното признаване 7.1. След първоначалното признаване като актив всеки отделен нематериален актив следва да се отчита по цена на придобиване, намалена с начислените амортизации и натрупаната загуба от обезценка. **Отписване на нематериални активи** 8.1. Нематериален актив се отписва по балансовата му стойност при

окончателно извеждане от употреба в предприятието.

8.2. отписване на нематериални активи е налице при:

- а) продажба – разликата между нетния приход от продажбата и балансовата стойност се отчита като печалба или загуба;
- б) замяна с други активи – не се отчита печалба или загуба, освен в случаите по т. 4.8 или ако това е предвидено в друг счетоводен стандарт;
- в) трансформиране в стока с цел последваща продажба – не се отчита печалба или загуба; цената на придобиване на стоката е балансовата стойност на отписания нематериален актив;
- г) трансформиране във финансови активи – в съответствие със счетоводен стандарт, регламентиращ такъв вид трансформация;
- д) бракуване – разликата между балансовата стойност и стойността на получените в резултат на бракуването активи се отчита като печалба или загуба.

8.3. Не е налице отписване на нематериални активи, когато се извеждат временно от употреба – за усъвършенстване, за консервиране и т.н. Разходите за консервиране (извеждане от употреба за определен период и последващо въвеждане в употреба) се отчитат като текущи разходи в периода, през който са възникнали. В края на всеки отчетен период предприятието проверява временно изведените нематериални активи за обезценка по реда на СС 36 – Обезценка на активи.

Класифициране на нематериалните активи 9. Нематериалните активи могат по усмотрение на ръководството на предприятието да се класифицират в следните групи:

- а) права за индустриална собственост – такива права са налице, когато се притежават или дългосрочно могат да се ползват от предприятието, независимо дали са закупени или създадени в него, и те могат да бъдат:
 - търговските марки;
 - авторските права, включително върху компютърни софтуери;
 - търговски наименования, рубрики и издателски права;
 - лицензи и франчайзи;
 - патенти;
- б) дългосрочно придобити права върху интелектуална собственост – права, аналогични на посочените в буква "а", но придобити от предприятието въз основа на договорености със създателя (автора, притежателя и т.н.) им;
- в) концесионни права – придобити по съответния законодателен ред;
- г) технологични права – такива права могат да бъдат: рецептури; формули; модели; дизайни; прототипи; инструменти; матрици; шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология – макар и някои да имат физическа субстанция, тя се разглежда само като носител на нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги;
- д) нематериални активи в процес на развитие;

е) други нематериални активи. **Оповестяване** 10. В годишните финансови отчети на предприятията трябва да се съдържа

следната информация относно отчитането на нематериалните активи:

а) възприетата от предприятието счетоводна политика относно нематериалните активи, като се посочват:

- възприетият подход при признаване на разходи за развитие като нематериални активи;
- възприетият подход при определяне на първоначалната оценка на нематериалните активи;
- възприетият подход за определяне на последващите разходи по нематериалните активи;
- възприетият подход при отразяването на разходите за усъвършенстване;
- възприетият подход при временното извеждане от употреба на нематериални активи;
- други - по усмотрение на предприятието;

б) (отменена)

в) нетни валутни разлики, получени в резултат на превеждането на финансови отчети на чуждестранно предприятие;

г) балансовата стойност на нематериалните активи с ограничения върху правото на собственост - по групи активи;

д) стойността на поетите ангажменти за придобиване на нематериални активи, включително размера на авансовите плащания;

е) стойността на ползваните в дейността нематериални активи - чужда собственост;

ж) балансовата стойност на нематериалните активи, които временно са изведени от употреба;

з) отчетната стойност на напълно амортизираните нематериални активи - по групи активи;

и) за изследователската дейност - общата сума на разходите за текущия отчетен период;

к) за развитие:

- общата сума на разходите за текущия отчетен период и с натрупване;
- стойността на нематериалните активи, придобити от развитие през текущия отчетен период.

Преходни разпоредби 11.1. Предприятията, които до 31 декември 2007 г. са прилагали

алтернативния подход за оценка след първоначалното признаване на нематериалните активи, променят счетоводната си политика по отношение на последващата оценка на тези активи в съответствие с изискванията на този стандарт. Отчетната, амортизируемата, балансовата и остатъчната стойност на активите (стойностите на активите) и начислената амортизация за тях не се променят в резултат на тази промяна в счетоводната политика. За целите на оценяването след първоначалното признаване стойностите на активите и начислената амортизация за тях към 1 януари 2008 г. са равни на тези към 31 декември 2007 г.

11.2. Формираният резерв от последващи оценки към 31 декември 2007 г. се прехвърля директно в неразпределената печалба, когато активът бъде отписан. Този резерв може да се прехвърля в неразпределената печалба периодично през срока на използване на актива. В този случай частта от резерва, която се прехвърля в неразпределената печалба, е разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност и амортизацията въз основа на историческата цена на актива.

11.3. Нематериалните активи от развойна дейност, признати към 31 декември 2007 г., за които е изтекъл срокът по т. 3.7, се отписват през 2008 г., като балансовите им стойности се отчитат като разход.

11.4. За нематериалните активи от развойна дейност, признати към 31 декември 2007 г., за които не е изтекъл срокът по т. 3.7, се определя нов срок на годност, който не може да е по-дълъг от 5 години от признаването им.

Балансовата стойност на тези активи към 31 декември 2007 г. се амортизира за оставащия срок от полезния им живот.