



Республика Молдова

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ**

**ПРИКАЗ** Nr. 109

от 28.11.2001

**об утверждении и введении в действие Комментариев по применению  
Национальных стандартов бухгалтерского учета**

Опубликован : 06.12.2001 в Monitorul Oficial Nr. 147    статья № : 354

Во исполнение ст. 9 Закона о бухгалтерском учете № 426-XIII от 4 апреля 1995 года  
ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Комментарии по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 13 "Учет нематериальных активов".

2. Ввести в действие Комментарии по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 13 "Учет нематериальных активов" со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

**первый ЗАМЕСТИТЕЛЬ**

**МИНИСТРА финансов**

**ГРЕЧАНЫЙ**

**Зинаида**

Кишинэу, 23 ноября 2001 г.

№ 109.

**КОММЕНТАРИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ НСБУ 13  
"УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ"**

**Общие положения**

1. Настоящие комментарии разработаны на основе НСБУ 13 "Учет нематериальных активов", утвержденного Приказом министра финансов Республики Молдова № 16 от 29 января 1999 года и введенного в действие с 15 апреля 1999 года.

2. Целью данных комментариев является пояснение положений НСБУ 13 "Учет нематериальных активов" в части признания нематериальных активов, определения срока их полезного использования, балансовой стоимости и стоимости возмещения, а также установления порядка начисления амортизации нематериальных активов.

В сферу действия настоящих комментариев не входит порядок учета затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НСБУ 9 "Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы"); нематериальных активов в условиях аренды (НСБУ 17 "Учет аренды"); финансовых инструментов (НСБУ 32 "Финансовые инструменты"); гудвилла (цены фирмы), возникающего (возникающей) в результате объединения предприятий (НСБУ 22 "Объединение предприятий");

прав на геологическую разведку природных ископаемых, добычу минеральных ресурсов, нефти, природного газа и других невозобновляемых ресурсов. В сферу действия данных комментариев входит учет только тех нематериальных активов, которые

используются при геологической разведке и добыче указанных природных ресурсов; регулярных арендных и лицензионных платежей, производимых в течение одного отчетного года (данные платежи относятся к затратам или расходам текущего периода);

последствий изменения цен в условиях гиперинфляционной экономики (НСБУ 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики").

Определение нематериальных активов (НСБУ 13, параграф 4)

3. Нематериальные активы - не имеющие материальной формы неденежные активы, контролируемые предприятием, используемые более одного года в производственной, торговой или других видах деятельности, а также в административных целях, либо предназначенные для передачи в пользование (аренду) юридическим и/или физическим лицам.

Нематериальные активы не имеют материальной (вещественной) формы и не выступают в виде каких-либо предметов. Таковыми являются, например, право пользования патентом,

приобретенным на пять лет, или право пользования в течение четырех лет транспортным средством, внесенным учредителем в виде взносов в уставный капитал предприятия (если бы учредитель внес в виде взносов в уставный капитал транспортное средство не на определенный период, а навсегда, то данный объект был бы оприходован в составе основных средств).

Нематериальные активы должны соответствовать следующим условиям:

- контролируются предприятием (это означает, что любые риски и ответственность за использование нематериальных активов на протяжении установленного срока юридически (документально) несет предприятие);

- используются предприятием более одного года; в противном случае соответствующие затраты (расходы) включаются в состав затрат (текущих расходов будущих периодов) или расходов текущего периода. Так, лицензия, приобретенная на срок до одного года или на один год, не является компонентом нематериальных активов;

- применяются в предпринимательской (производственной, торговой и др.) деятельности, при оказании услуг, в административных целях или для передачи в пользование другим лицам. Нематериальные по своей природе активы, созданные предприятием, но предназначенные для продажи, не относятся к нематериальным, а отражаются в учете как продажа услуг в соответствии с НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы".

В отношении нематериальных активов (в отличие от основных средств) не установлен лимит стоимости одной единицы. Определяющими критериями отнесения соответствующих активов к нематериальным являются их природа и срок полезного использования.

Состав нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 5 - 7)

4. В состав нематериальных активов включаются:

- а) организационные расходы - расходы, связанные с созданием предприятия, включая расходы на подготовку документов для его регистрации (разработка устава; снятие копий устава для регистрации; изготовление печатей и штампов; оплата предусмотренных действующим законодательством государственных пошлин; оплата услуг консультантов в процессе создания предприятия; проведение рекламных мероприятий и др.). Не относятся к организационным расходы, связанные с перерегистрацией предприятия, а также расходы на рекламу, возникающие в процессе деятельности предприятия после его регистрации;

- б) гудвилл (цена фирмы) - превышение стоимости приобретения предприятия в целом над рыночной стоимостью всех его активов при условии, что они покупались по отдельности, за вычетом обязательств.

Пример 1. Приобретается предприятие, за которое выплачиваются 6 000 000 леев. Рыночная стоимость каждой группы его активов в отдельности составляет: основных средств - 5 500 000 леев, материалов - 100 000 леев. Следовательно, гудвилл (цена фирмы)

будет равен (равна)

400 000 леев  $s(6\,000\,000 - (5\,500\,000 \text{ \AA } 100\,000))i$ .

Предположим, что за приобретаемым предприятием числится обязательство в размере 80 000 леев, а оплатить предстоит ту же сумму - 6 000 000 леев. В этом случае гудвилл составит 480 000 леев  $s6\,000\,000 - (5\,500\,000 \text{ \AA } 100\,000 - - 80\,000)i$ , поскольку обязательство приобретаемого предприятия вычитается из рыночной стоимости его активов;

с) патенты - исключительные права, гарантированные государством на определенный период, на производство,

использование и/или продажу какого-либо вида продукции. Изобретения и другие объекты промышленной собственности могут быть созданы самим предприятием и зарегистрированы согласно действующему законодательству. Предприятие также может купить право пользования патентом на некоторый срок в соответствии с заключенным договором об уступке прав или лицензионным договором. Патенты выдаются на определенный вид деятельности, на производство, использование

и/или реализацию продуктов материального производства, а также на объекты промышленной собственности;

d) товарные знаки и знаки обслуживания - зарегистрированные символы (названия), охраняемые государством, с исключительным правом их использования для идентификации товаров, услуг одних юридических и физических лиц от однородных товаров, услуг других юридических и физических лиц.

Товарные знаки могут быть указаны либо на самих товарах (если это возможно), либо на их упаковке;

е) лицензии - юридически оформленные права на занятие определенным видом деятельности. Предприятия для осуществления своей деятельности приобретают лицензии в соответствии с действующим законодательством. Предприятие, занимающееся несколькими видами деятельности, должно иметь на каждый из них лицензию, дающую ему это право.

Лицензии относятся к нематериальным активам, если срок их действия превышает один год;

f) ноу-хау - накопленные предприятием научно-технические, технологические, коммерческие, финансовые, организационные, управленческие, биотехнические и другие знания, являю-

щиеся коммерческой тайной и приносящие экономическую выгоду (прибыль). Так, предприятие, обладая новыми технологическими достижениями, может использовать их для производства продукции более высокого качества по сравнению с другими предприятиями. В результате данная продукция будет продаваться по более высокой цене, чем продукция конкурентов, что принесет предприятию больше прибыли.

В отличие от патентов и товарных знаков элементы ноу-хау не защищаются государством и поэтому охранные документы на них не выдаются.

g) копирайт - гарантированные государством авторские права на публикацию, печать и продажу литературных, музыкальных, кино-, видео- и других произведений искусства на период, предусмотренный действующим законодательством;

h) франшизы - права, предоставляемые одним предприятием (правообладателем) другому предприятию на использование определенного товарного знака, технологии производственного процесса или ноу-хау за обусловленное вознаграждение. Например, предприятие по производству химической продукции в течение некоторого периода использует технологию, разработанную научно-исследовательским институтом. Для предприятия право использования данной технологии является элементом франшизы;

i) программное обеспечение - набор технической и эксплуатационной документации, а также программных средств для систем обработки информации. Программное обеспечение, регулирующее работу технологического или другого оборудования, учитывается как элемент данной группы нематериальных активов, если оно идентифицировано, т.е. выделено отдельно от компьютера и оборудования, работа

которых регулируется (не является их неотъемлемой частью), а также если его стоимость можно выделить (определить) отдельно. В противном случае такое программное обеспечение включается в состав соответствующих основных средств (как составная часть компьютера или оборудования);

ж) промышленные рисунки и модели - зарегистрированные новые внешние виды изделий, имеющие утилитарную функцию, предоставляющую обладателю охранного документа исключительное право на охраняемые свидетельством промышленные рисунки и модели, включая право использовать, распоряжаться или запрещать третьим лицам применять их без разрешения;

к) права пользования долгосрочными материальными активами - к ним чаще всего относятся права пользования машинами, оборудованием, транспортными средствами, зданиями и сооружениями, внесенными учредителями на определенный срок в виде взносов в уставный капитал предприятия;

л) другие нематериальные активы - права на использование наименований мест происхождения товаров, а также новых сортов растений и пород животных, исключительные права и привилегии, включая право на прокат фильмов, право на использование и регистрацию приобретенного брокерского места, маркетинговые права, другие элементы интеллектуальной собственности.

5. Наличие того или иного нематериального актива

подтверждается отражением (описанием) его на материальных (бумажных, магнитных и др.) носителях информации. Сами материальные носители информации, отражающие (описывающие) нематериальные активы, в учете и финансовых отчетах не регистрируются. Однако право их использования, т.е. пользования информацией, отраженной (описанной) на них, является объектом нематериальных активов.

Признание нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 8 - 12)

6. Нематериальный актив признается (принимается на учет), если

а) существует обоснованная уверенность, что в результате его использования предприятие получит экономическую выгоду (прибыль);

б) он может быть оценен (т.е. определена его стоимость) с большой степенью достоверности.

Если данные условия не выполняются, затраты на приобретение (создание) предполагаемого нематериального актива

признаются как расходы периода. Допустимо отнесение таких затрат к текущим расходам будущих периодов.

7. Предприятие уверено в получении будущей экономической выгоды лишь при наличии экономического обоснования возможности использования приобретаемого (создаваемого) нематериального актива: составлен бизнес-план, предусматривающий использование соответствующего актива; выполнены необходимые расчеты результатов использования актива по назначению; предприятие располагает необходимыми для использования актива ресурсами или запланировано обеспечение ими. Если предприятие не обеспечено необходимыми ресурсами и не в состоянии приобрести их, то в этом случае отсутствует возможность получения будущей экономической выгоды, а следовательно, нет оснований для признания нематериального актива.

8. Невещественная форма нематериальных активов иногда усложняет определение конкретных экономических выгод, которые предприятие планирует получить от использования таких активов. Однако это не является основанием для непризнания соответствующего нематериального актива.

Пример 2. Предприятие намерено приобрести

нематериальный актив (право пользования транспортным средством), который будет применяться в комплексе с другими взаимосвязанными активами. В этом случае затруднительно определение экономической выгоды, получаемой

непосредственно от использования приобретаемого нематериального актива, но поскольку он необходим для осуществления деятельности предприятия, право пользования транспортным средством должно быть признано как

нематериальный актив.

9. Нематериальный актив признается, если его стоимость может быть определена достаточно достоверно. В большинстве случаев приобретения нематериальных активов, получения их в счет взносов в уставный капитал, поступления в порядке обмена и т.д. стоимость активов определяется по данным соответствующих документов. Если же определение стоимости невозможно, то нет оснований для признания нематериального актива.

Пример 3. Предприятием приобретено оборудование, работа которого регулируется компьютером и соответствующим программным обеспечением. В первичных документах стоимость программного обеспечения не выделена, т.е. не идентифицирована. По этой причине программное обеспечение не признается как нематериальный актив, а должно быть оприходовано в составе основных средств (как составная часть компьютера или оборудования).

10. При создании нематериальных активов (товарные знаки и знаки обслуживания, изобретения и др.) непосредственно на предприятии их стоимость определяется как сумма фактически понесенных затрат (стоимость израсходованных материалов; заработная плата, начисленная специалистам; отчисления на социальное страхование; косвенные производственные и другие затраты). Данные об этих затратах содержатся в регистрах аналитического учета затрат на создание нематериальных активов. Предприятие, на котором создаются нематериальные активы, приходит (признает) их, если они созданы работниками предприятия при выполнении служебных обязанностей или конкретного специального задания;

в противном случае нематериальные активы могут рассматриваться как собственность их авторов (физических лиц).

11. Признание (оприходование) нематериальных активов является основанием для начисления их амортизации. По многим видам нематериальных активов (лицензии, организационные расходы, программное обеспечение, франшизы, права пользования долгосрочными материальными активами, гудвилл и др.) датой признания (оприходования) считается дата составления соответствующего документа (счет, договор, лицензия, лицензионное соглашение и т.д.) Некоторые нематериальные активы (права на изобретения, на сорта растений) признаются (приходятся) на основе документов,

подтверждающих их регистрацию согласно действующему законодательству. До получения таких документов фактические затраты на создание нематериальных активов учитываются как незавершенные нематериальные активы.

Если предприятию по завершении работ по каким-либо причинам не удастся создать нематериальный актив, накопленную сумму фактических затрат по созданию соответствующих активов следует отнести на затраты или расходы текущего периода.

Первоначальная оценка нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 13,15)

12. Признанные нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источников поступления соответствующего актива.

а) При приобретении нематериальных активов их первоначальная стоимость складывается из покупной стоимости, предусмотренных законодательством невозмещаемых налогов, пошлин, прямых затрат по приобретению имущественных прав на нематериальные активы и подготовке их к использованию по назначению, расходов на обеспечение правовой охраны, а также стоимости услуг по оценке приобретаемых нематериальных активов. Торговые скидки и дисконт (льготы) вычитаются из покупной стоимости нематериального актива.

Пример 4. Предприятие приобрело за 96 000 леев,

включая НДС, право пользования промышленным рисунком сроком на 5 лет. При оплате в течение 15 дней продавец предоставляет ему скидку в размере 3% от покупной стоимости (в этом случае скидка будет принята). Если же предприятие не внесет плату в течение 15 дней, то скидка не будет принята.

Расходы на оплату установленной пошлины составили 500 леев, консультационных услуг - 300 леев, а услуг по оценке промышленного рисунка - 200 леев.

Расходы на подготовку промышленного рисунка к использованию по назначению равны 1 986 леям.

Предположим, что покупатель внес плату в течение 15 дней.

С учетом вышеизложенного первоначальная стоимость (в леях) приобретенного нематериального актива складывается из

- покупной стоимости (без НДС)	- 80 000
- принятой скидки (вычитается)	- (2 400)
- оплаты установленной пошлины	- 500
- оплаты консультационных услуг	- 300
- расходов на оценку промышленного рисунка	- 200
- расходов на подготовку актива к использованию	- 1 986
Итого	- 80 586.

Покупатель оценивает первоначальную стоимость нематериального актива за вычетом предоставляемой продавцом скидки независимо от того, принята скидка или нет. В случае непринятия скидки и оплаты покупной стоимости в размере 80 000 леев, сумма скидки, равная 2 400 леям, признается как расходы периода и в стоимость нематериального актива не включается.

б) При возникновении нематериальных активов в результате слияния предприятий первоначальная стоимость активов равна справедливой рыночной стоимости в соответствии с НСБУ 22 "Объединение предприятий". Такая стоимость считается достоверно определенной, если она согласована между сторонами или установлена по цене активного параллельного рынка для соответствующего вида актива. Для объектов промышленной собственности в отличие от других элементов нематериальных активов правомерен рынок - аналог, на котором стоимость определяется путем сравнительного анализа продаж объектов промышленной собственности, сопоставимых лишь по отдельным параметрам.

При определении справедливой рыночной стоимости нематериального актива на основании соглашения между сторонами продавец и покупатель стремятся максимизировать свои выгоды без каких-либо ограничений. Такой подход применяется при установлении цены купли-продажи актива на аукционе, бирже или при заключении частной сделки.

По правилам активного параллельного рынка стоимость нематериального актива может быть достоверно определена, если такой рынок для данного актива существует.

Если же стоимость нематериальных активов объединяемых предприятий невозможно определить указанным образом, в этих целях можно применять метод дисконтирования потока будущих доходов, ожидаемых от использования активов. Расчет стоимости активов в данном случае предполагает применение бухгалтерской и статистической информации: о затратах на создание объекта промышленной собственности; об уровне инфляции; о коэффициенте дисконтирования, т. е. приведения будущих денежных потоков к текущей эквивалент-ной стоимости; о суммах прибыли, ожидаемых от использования нематериального актива; о коэффициенте морального устаревания нематериального актива на дату оценки; о факторах, влияющих на рыночную или иную стоимость объекта промышленной собственности. При этом стоимость нематериального актива считается достоверно исчисленной, если актив и соответствующая величина экономических выгод могут быть определены и выделены отдельно (идентифицированы) от других взаимосвязанных активов и экономических выгод от их использования в этом же виде деятельности.

Пример 5. Объединяются предприятие "А", обладающее правом пользования специальным оборудованием для производства продукции "С", и предприятие "В". Параллельный рынок данного нематериального актива отсутствует. В силу того, что продукция "С" производится на специальном оборудовании, право пользования которым

имеет лишь предприятие "А", очевидна возможность определения стоимости этого права, а следовательно, и результатов его использования - объема продукции, ее себестоимости, прибыли, рентабельности.

Таким образом, экономическая выгода может быть идентифицирована, а это означает, что стоимость названного нематериального актива может быть определена методом дисконтирования потока будущих доходов.

Если же нематериальный актив и ожидаемые от его использования экономические выгоды (прибыль) не могут быть определены и выделены отдельно (идентифицированы), стоимость, исчисленная методом дисконтирования потока будущих доходов, становится стоимостью гудвилла.

Пример 6. Объединяются на условиях купли предприятие "А", обладающее фирменным наименованием со справедливой рыночной стоимостью 38 000 леев, и предприятие "В". Поскольку из двух предприятий (в результате их объединения) создается одно новое, а фирменное наименование предприятия "А" отдельно не действует, экономическую выгоду от использования данного актива определить отдельно в условиях функционирования нового предприятия невозможно. Следовательно, после объединения предприятий стоимость фирменного наименования, определенная методом дисконтирования потока будущих доходов, становится гудвиллом нового предприятия.

с) При создании нематериальных активов (изобретения, товарные знаки и знаки обслуживания, программное обеспечение, промышленные рисунки и модели) самим предприятием их первоначальная стоимость равна общей сумме фактических затрат на создание соответствующих активов.

Пример 7. Затраты (в леях) на выполнение коллективом предприятия работ, связанных с изобретением и регистрацией патента, включают

- стоимость материалов, израсходованных в процессе проведения экспериментов, - 2 000
- заработную плату, выплаченную специалистам, - 28 000
- отчисления на социальное страхование - 8 680
- косвенные производственные затраты - 1 100
- расходы на оформление документов для подачи заявки и регистрации - 200
- Итого - 39 980.

Следовательно, первоначальная стоимость нематериального актива составит 39 980 леев.

d) При получении нематериальных активов в виде государственных субсидий или безвозмездно их первоначальная стоимость равна справедливой рыночной стоимости, а при отсутствии последней - стоимости, определенной независимой экспертизой, либо балансовой стоимости, либо стоимости, указанной в документах приема-передачи, прибавляя к ней затраты на подготовку активов к их использованию.

Пример 8. Предприятие безвозмездно получило от государства право на производство экологически чистого продукта. Стоимость права составляет 400 000 леев, а расходы на подготовку права к использованию и на оформление необходимых документов - 7 700 леев. Следовательно, первоначальная стоимость данного нематериального актива равна 407 700 леям (400 000 А 7 700).

е) При получении нематериальных активов в порядке обмена их первоначальная стоимость равна стоимости, определяемой в следующей последовательности:

- справедливой рыночной стоимости полученного в обмен актива или переданного в обмен актива, скорректированной на сумму выплаченных (полученных) денежных средств. Это значит, что полученный в обмен нематериальный актив оценивается по его справедливой рыночной стоимости (при наличии этой стоимости), скорректированной на сумму

подлежащих получению или выплате денежных средств, или, в противном случае, по справедливой рыночной стоимости переданного в обмен актива (при ее наличии),

скорректированной на сумму выплаченных или полученных денежных средств;

- балансовой стоимости - при отсутствии справедливой рыночной стоимости обоих активов, участвующих в операции обмена.

При оценке получаемых в порядке обмена нематериальных активов необходимо учитывать, является обмен полным или неполным, однотипным или неоднотипным.

Полным считается обмен нематериального актива на нематериальный или другой актив, имеющий такую же справедливую рыночную стоимость, например обмен права пользования товарным знаком на право пользования патентом на согласованный сторонами срок (пять лет), стоимость каждого из которых 180 000 леев, или на долгосрочный материальный актив, предположим на оборудование, с той же стоимостью.

Неполным является обмен нематериального актива на нематериальный или иной актив, имеющий другую справедливую рыночную стоимость. Если справедливая рыночная стоимость передаваемого нематериального актива больше стоимости принимаемого в обмен актива, предприятие получает разницу денежными средствами или другими активами. Если же справедливая рыночная стоимость передаваемого в обмен нематериального актива меньше стоимости получаемого актива, предприятие доплачивает разницу денежными средствами или другими активами.

При обмене нематериальными активами одного и того же назначения использования имеет место однотипный обмен, а при обмене нематериальными активами разного назначения использования - неоднотипный обмен.

Признание расходов (НСБУ 13, параграф 14)

13. Затраты на создание или приобретение нематериального актива, первоначально признанные как расходы периода, не признаются как нематериальный актив и в последующие отчетные периоды.

Пример 9. Предприятие за 60 000 леев приобрело на

4 года право пользования технологией производства определенного вида продукции. Однако при уточнении критериев признания нематериальных активов выяснилось, что в отчетном периоде предприятие не в состоянии обеспечить себя необходимыми сырьем и материалами, т.е. получение экономической выгоды от использования приобретенного права невозможно. Поэтому сумма в размере 60 000 леев была признана в бухгалтерском учете и отражена в финансовых отчетах как расходы периода.

Предположим, что в следующем отчетном периоде положение изменилось и предприятие может обеспечить себя всеми необходимыми материальными ресурсами. Таким образом, новые условия приемлемы для признания затрат в размере 60 000 леев как нематериального актива. Но поскольку в предыдущем отчетном периоде указанная сумма была отражена в финансовых отчетах как расходы периода, корректировка прибыли прошлых периодов не производится, а соответствующая сумма не признается как нематериальный актив.

Если финансовое состояние предприятия не позволяет отразить всю сумму (60 000 леев) как текущие расходы в том месяце, когда было приобретено право пользования технологией производства, допустимо ее включение предварительно в состав текущих расходов будущих периодов с последующим распределением равными долями по месяцам отчетного года. Так, если право пользования технологией производства было приобретено в феврале, на расходы в этом месяце относятся 5 455 леев ( $60\,000 : 11$ ), а на текущие расходы будущих периодов - 54 545 леев ( $60\,000 - 5\,455$ ). После этого до конца года ежемесячно будут списываться на затраты по 5 455 леев текущих расходов будущих периодов.

Последующие затраты (НСБУ 13, параграфы 17-18)

14. В процессе использования нематериальных активов возможны последующие затраты, призванные обеспечить сохранение или увеличение срока полезного использования соответствующих активов. Если произведенные последующие затраты приводят к увеличению будущей экономической выгоды по сравнению с величиной выгоды, определенной при признании нематериального актива, такие затраты капитализируются путем отнесения их на балансовую стоимость актива.



Пример 10. После 3 лет использования собственного изобретения, на которое имеется патент, предприятие внесло в него существенное изменение. В результате на протяжении оставшегося срока полезного использования предприятие получит дополнительную экономическую выгоду. Затраты, связанные с совершенствованием изобретения, составили 28 000 леев. Первоначальная стоимость права пользования патентом -

140 000 леев, срок полезного использования - 8 лет, а стоимость возмещения - 110 000 леев.

В данном случае сумма произведенных последующих затрат (28 000 леев) подлежит капитализации, но с учетом величины стоимости возмещения.

При этом рассчитываются следующие показатели:

а) сумма амортизации нематериального актива за

3 года его использования, т.е. до осуществления последующих затрат, - 52 200 леев ( $140\,000 : 8 \times 3$ );

б) балансовая стоимость после 3 лет использования нематериального актива - 87 800 леев ( $140\,000 - 52\,200$ );

с) балансовая стоимость нематериального актива при условии капитализации всех последующих затрат - 115 800 леев ( $87\,800 + 28\,000$ );

д) допустимая величина капитализации последующих затрат - 22 200 леев ( $110\,000 - 87\,800$ );

е) балансовая стоимость актива после капитализации последующих затрат (она не должна превышать его стоимости возмещения) - 110 000 леев. От данной суммы определяется амортизация, начисляемая за каждый год из последующих 5 лет (если срок полезного использования не изменится), которая составит 22 000 леев ( $110\,000 : 5$ );

ф) разница между общей суммой последующих затрат и их капитализируемой величиной - 5 800 леев ( $28\,000 - 22\,200$ ), которая признается как расходы периода.

15. Последующие затраты, подлежащие капитализации, могут быть связаны с нематериальными активами, не отделимыми от долгосрочных материальных активов. Примером таких затрат являются затраты на капитальный ремонт или модернизацию машин, оборудования и других объектов, внесенных учредителями в счет взносов в уставный капитал и по которым право пользования приобретено на определенный срок, если от использования таких активов планируется получение дополнительной экономической выгоды.

16. Последующие затраты, не способствующие получению предприятием дополнительной экономической выгоды, не подлежат капитализации, а признаются как затраты или расходы периода - в зависимости от назначения использования соответствующего нематериального актива.

Пример 11. Для сохранения ценности (поддержания в рабочем состоянии) нематериального актива в текущем месяце были произведены затраты в размере 12 000 леев. Установлено, что эти затраты не приведут к получению дополнительной экономической выгоды. Следовательно, их необходимо отнести на затраты или расходы периода.

Чаще всего последующие затраты, не подлежащие капитализации, возникают при использовании нематериальных активов, не отделимых от долгосрочных материальных активов.

17. В случае утраты нематериальными активами первоначальных полезных свойств предприятие может получить экономической выгоды меньше, чем было запланировано, или вовсе не получить ее. Чтобы не допускать превышения балансовой стоимости нематериального актива над его стоимостью возмещения, балансовая стоимость списывается в размере утраты первоначальной ценности соответствующего актива и доводится до стоимости возмещения. Затраты на возмещение утраченной ценности нематериального актива в этом случае капитализируются.

Пример 12. Через 5 лет после регистрации товарного знака стоимостью 18 000 леев

предприятие выявило утрату его ценности на 40% (слабое привлечение внимания покупателей). Дальнейшее использование товарного знака без принятия дополнительных мер было признано экономически нецелесообразным. Разработанные меры по восстановлению утраченной ценности товарного знака потребовали затрат в размере 5 000 леев. Срок полезного использования товарного знака при его регистрации был установлен равным 15 годам, а после восстановления утраченной ценности - 12. Стоимость возмещения составляет 11 040 леев.

По условиям примера следует списать балансовую стоимость товарного знака в размере утраченной ценности и капитализировать последующие затраты в пределах, не превышающих стоимость возмещения.

При этом рассчитываются следующие показатели:

- a) годовая сумма амортизации товарного знака -  
 $1\,200 \text{ леев} (18\,000 : 15);$
- b) сумма амортизации, накопленная за 5 лет использования товарного знака, т.е. до утраты его первоначальных полезных свойств, - 6 000 леев ( $1\,200 \times 5$ );
- c) списываемая балансовая стоимость в размере степени утраты ценности товарного знака - 4 800 леев  
 $s(18\,000 - 6\,000) \times 0,4;$
- d) балансовая стоимость товарного знака после частичного ее списания - 7 200 леев ( $18\,000 - 6\,000 - 4\,800$ );
- e) допустимая величина капитализации последующих затрат - 3 840 леев ( $11\,040 - 7\,200$ );
- f) балансовая стоимость товарного знака после частичного ее списания и восстановления ценности товарного знака (она не должна превышать стоимости возмещения) - 11 040 леев;
- g) годовая сумма амортизации, подлежащая начислению после восстановления утраченной ценности товарного знака, - 920 леев ( $11\,040 : 12$ ).

Оценка, следующая за первоначальным признанием нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 19 - 31)

18. Предприятие самостоятельно выбирает один из следующих двух методов оценки нематериальных активов

после их первоначального признания:

- метод, рекомендуемый НСБУ 13,
- допустимый НСБУ 13 альтернативный метод.

Выбранный метод оценки нематериальных активов предприятие отражает в своей учетной политике.

Метод, рекомендуемый стандартом

19. После первоначального признания нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации. При этом необходимо следить за тем, чтобы балансовая стоимость нематериального актива не превышала его стоимость возмещения. В противном случае балансовая стоимость нематериального актива должна быть снижена до его стоимости возмещения. Сумма снижения (уценки) балансовой стоимости

относится на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Доведение балансовой стоимости нематериальных активов до их стоимости возмещения производится дифференцировано, с учетом особенностей соответствующего вида активов.

Пример 13. Предприятие 1 апреля 1997 года приобрело на 5 лет право пользования патентом стоимостью

50 400 леев. Начисление амортизации осуществлялось прямолинейным (равномерным) методом. Следовательно, годовая сумма амортизации составляла 10 080 леев ( $50\,400 : 5$ ), а месячная - 840 леев ( $10\,080 : 12$ ). В конце третьего года использования нематериального актива (1999 г.) было установлено, что стоимость возмещения права пользования

патентом равна 20 000 леев, а балансовая стоимость - 22 680 леев  $50\,400 - (840 \times 9) \text{ \text{л\text{е}ев}}$

$\text{\text{л\text{е}ев}}$ . Сумма превышения в размере 2 680 леев  $(22\,680 - 20\,000)$  списывается с одновременным отнесением ее на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Периодичность уточнения балансовой стоимости нематериальных активов предприятие определяет самостоятельно и указывает в своей учетной политике.

По таким нематериальным активам, как организационные расходы, балансовая стоимость до стоимости возмещения не доводится.

Допустимый альтернативный метод

20. После первоначального признания нематериальных активов предприятие учитывает их по переоцененной стоимости, исчисленной на основе справедливой рыночной стоимости за вычетом накопленной амортизации, если такая стоимость может быть достоверно определена.

В соответствии с данным методом предприятие в течение срока полезного использования нематериальных активов производит их последующую оценку (переоценку), чтобы не допускать превышения балансовой стоимости над справедливой рыночной стоимостью. Переоценка производится периодически (по усмотрению предприятия) по справедливой рыночной стоимости.

Считается, что справедливая рыночная стоимость нематериальных активов существует и достоверна, если она определена

- на активном параллельном рынке или рынке-аналоге, на котором продается и покупается соответствующий нематериальный актив;

- на основе договора (соглашения), заключенного между продавцом и покупателем.

Таким образом, в качестве базы для переоценки нематериальных активов принимается их справедливая рыночная стоимость, установленная по данным

- активного параллельного рынка, если такой рынок существует, т.е. количество продаваемых нематериальных активов одного и того же вида или идентичных достаточно для того, чтобы покупатели и продавцы смогли определить цены, которые должны публиковаться. Такой рынок существует при продаже лицензий, различных привилегий, прав по распределению государством производственных квот на определенные виды продукции и др.;

- договоров (соглашений), заключенных между продавцом и покупателем при отсутствии параллельного рынка. Параллельный рынок того или иного вида нематериальных активов отсутствует, если соответствующий актив имеется в единственном экземпляре. К таковым относятся объекты промышленной собственности (патенты), полезные модели, промышленные рисунки и модели, товарные знаки, знаки обслуживания и наименования мест происхождения товаров, защита от недобросовестной конкуренции, а также авторские права на произведения литературы и искусства, научные труды и др.

21. Справедливая рыночная стоимость нематериальных активов определяется на дату их переоценки, с учетом назначения текущего использования.

Пример 14. Предприятие приобрело на 3 года право пользования автотранспортным средством для перевозки своих работников к месту осуществления строительно-монтажных работ и обратно. Стоимость приобретенного права равна 42 000 леев. Через 2 года предприятие решило использовать данное транспортное средство для перевозки пассажиров, т.е. изменило назначение права пользования им. Отношение справедливой рыночной стоимости указанного права к его первоначальной стоимости в первом случае равно 1,1, а во втором - 1,25.

Следовательно, переоценка права пользования транспортным средством будет произведена по справедливой рыночной стоимости, соответствующей назначению перевозки пассажиров. Балансовая стоимость права при этом составит

$17\,500 \text{ леев } 42\,000 - (42\,000 : 3 \times 2) \times 1,25$ .

22. Предприятие определяет самостоятельно частоту переоценки нематериальных активов. Если балансовая стоимость нематериальных активов существенно отличается от их справедливой рыночной стоимости, следует произвести переоценку соответствующих активов.

Существенность отличия между указанными показателями (при принятии решения о проведении переоценки) предприятие определяет самостоятельно.

23. Если предприятие производит переоценку определенной группы нематериальных активов, а по какому-либо активу данной группы невозможно достоверное определение его справедливой рыночной стоимости, такой нематериальный актив оценивается по первоначальной стоимости, установленной до переоценки. При этом балансовая стоимость данного нематериального актива не должна превышать его стоимости возмещения. По первоначальной стоимости такой актив будет оцениваться до тех пор, пока его справедливая рыночная стоимость не будет определена достоверно. Если при последующей переоценке нематериального актива его справедливая рыночная стоимость может быть достоверно определена, с этого момента применяется допустимый альтернативный метод оценки, т.е. актив будет переоценен.

Пример 15. При проведении переоценки определенной группы нематериальных активов невозможно было достоверно определить справедливую рыночную стоимость актива "А", входящего в эту группу. Первоначальная стоимость данного актива равна 136 000 леев. До момента переоценки он использовался 2 года, а был приобретен на 10 лет. Следовательно, все нематериальные активы группы, за исключением актива "А", будут переоцениваться по справедливой рыночной стоимости, а нематериальный актив "А" - по первоначальной стоимости в пределах стоимости возмещения. Предположим, что его стоимость возмещения равна 105 000 леев. Поскольку балансовая стоимость нематериального актива "А" на момент переоценки составляет 108 800 леев  $136\,000 - (136\,000 : 10) \times 2$ , первоначальная стоимость данного актива уменьшается на 3 800 леев  $(108\,800 - 105\,000)$ , т.е. на разницу между балансовой стоимостью и стоимостью возмещения, и составит 132 200 леев  $(136\,000 - 3\,800)$ .

Допустим, что указанная группа нематериальных активов через 2 года после первой переоценки опять была подвергнута переоценке и при этом справедливую рыночную стоимость нематериального актива "А" можно было достоверно определить. Ее отношение к балансовой стоимости, доведенной до стоимости возмещения при первой переоценке, составляло 1,15.

С учетом вышеизложенного при проведении второй переоценки нематериального актива "А" необходимо рассчитать следующие показатели:

а) балансовую стоимость актива до второй переоценки - 78 750 леев  $105\,000 - (105\,000 : 8) \times 2$ ;

б) балансовую стоимость актива после второй переоценки - 90 562,50 лея  $(78\,750 \times 1,15)$ ;

в) сумму дооценки по результатам второй переоценки - 11 812,50 лея  $(90\,562,50 - 78\,750)$ ;

г) переоцененную стоимость актива после второй переоценки - 144 012,50 лея  $(136\,000 - 3\,800 + 11\,812,50)$ .

После второй переоценки базой для начисления амортизации становится переоцененная балансовая стоимость нематериального актива, равная 90 562,50 лея. Годовая сумма амортизации актива начиная с 5-го года его использования, т.е. после второй переоценки, составит 15 093,75 лея

$\div (90\,562,50 : 6)$ , где 6 - количество лет, оставшихся до конца срока полезного использования актива.

24. Результаты переоценки нематериальных активов отражаются следующим образом: сумма дооценки балансовой стоимости относится на увеличение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов", а сумма уменьшения балансовой стоимости - на его уменьшение по этой же статье.

Результаты переоценки отражаются по каждому нематериальному активу отдельно (в

соответствующем регистре аналитического учета). Не допускается зачет уценки балансовой стоимости одного нематериального актива за счет

дооценки балансовой стоимости другого актива.

Пример 16. Предприятие в феврале 1997 года приобрело нематериальный актив стоимостью 140 000 леев. Срок полезного использования актива - 8 лет, в том числе в первом календарном году - 10 мес., в последнем (9-м) календарном году - 2 мес. Через 2 года была произведена его переоценка по справедливой рыночной стоимости, отношение которой к первоначальной стоимости составляло 1,1. Спустя 3 года после первой переоценки была произведена вторая переоценка с использованием коэффициента 0,8. До конца срока полезного использования нематериального актива не было других изменений и переоценок.

Результаты переоценок представлены в табл. 1.

Необходимые показатели были определены следующим образом:

годовая сумма амортизации в начале срока полезного использования нематериального актива составляла

17 500 леев ( $140\,000 : 8$ ), но поскольку в течение 1-го года нематериальный актив использовался только 10 месяцев, сумма его амортизации за этот год равна  $14\,583$  леем  $s(17\,500 : 12) \times 10$ ;

при первой переоценке:

а) балансовая стоимость нематериального актива в конце 2-го года его использования - до переоценки - 107 917 леев ( $125\,417 - 17\,500$ ),  
- после переоценки - 118 709 леев  $s(125\,417 - 17\,500) \times 1,1$ ;

б) сумма дооценки, относимая на увеличение первоначальной стоимости и собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов", - 10 792 лея ( $118\,709 - 107\,917$ );

с) переоцененная стоимость нематериального актива - 150 792 лея ( $140\,000 + 10\,792$ );

д) годовая сумма амортизации нематериального актива начиная с 3-го года его использования (после переоценки) - 19 250 леев  $s(118\,709 : 6,1667)$ , где 6,1667 - количество лет до конца срока полезного использования (6 лет и 2 месяца);

при второй переоценке:

а) балансовая стоимость нематериального актива в конце 5-го года его использования - до переоценки - 60 959 леев ( $80\,209 - 19\,250$ ),  
- после переоценки - 48 767 леев ( $60\,959 \times 0,8$ );

б) сумма уценки, относимая на уменьшение переоцененной стоимости и собственного капитала по статье

"Разницы от переоценки долгосрочных активов", - 12 192 лея ( $60\,959 - 48\,767$ );

с) переоцененная стоимость нематериального актива - 138 600 леев ( $150\,792 - 12\,192$ );

д) годовая сумма амортизации нематериального актива после переоценки, т.е. начиная с 6-го года его использования, - 15 400 леев  $s(48\,767 : 3,1667)$ , где 3,1667 - количество лет до конца срока полезного использования

(3 года и 2 месяца) актива;

е) сумма амортизации нематериального актива за последний год использования (2 месяца 9-го года) - 2 567 леев ( $15\,400 \times 0,1667$ ).

За весь срок полезного использования нематериального актива (в данном примере - 8 лет) на затраты или расходы будет отнесена сумма амортизации в размере 138 600 леев.

При выбытии нематериального актива (если он будет списан по истечении 8 лет) сумма накопленной амортизации равна его переоцененной стоимости - 138 600 леев, которая будет списана. Кроме того, сумма превышения уценки над дооценкой в размере 1 400 леев ( $12\,192 - 10\,792$ ) будет списана на расходы инвестиционной деятельности.

25. В случаях, когда активный параллельный рынок некоторого нематериального актива перестает существовать, балансовая стоимость такого актива определяется по переоцененной стоимости на дату последней переоценки за вычетом накопленной амортизации. При этом его балансовая стоимость не должна превышать стоимости возмещения.

Пример 17. Предприятие 1 января 1997 года приобрело нематериальный актив стоимостью 60 000 леев и сроком полезного использования 6 лет. Через 2 года актив был переоценен по справедливой рыночной стоимости, отношение которой к первоначальной стоимости составляло 1,1 (активный параллельный рынок существовал). Спустя еще 2 года нематериальный актив снова должен был быть переоценен, но к тому времени активный параллельный рынок перестал существовать и справедливую рыночную стоимость актива невозможно было определить достоверно. Поэтому предприятие для оценки нематериального актива применило метод, рекомендуемый стандартом. Предположим, что стоимость возмещения нематериального актива после 4-х лет его использования составила 19 000 леев.

Результаты необходимых в этих случаях расчетов представлены в табл.2.

Примечание. Результаты расчетов представлены с округлением до целого числа.

В приведенном примере предприятие сочетает оба метода оценки нематериального актива после его первоначального признания - рекомендуемый стандартом и допустимый альтернативный.

Необходимые показатели были определены следующим образом:

годовая сумма амортизации в начале срока полезного

использования нематериального актива - 10 000 леев ( $60\,000 : 6$ );

в конце 2-го года использования нематериального актива, т.е. после проведения первой переоценки,

a) балансовая стоимость

- до переоценки - 40 000 леев ( $60\,000 - 20\,000$ ),

- после переоценки - 44 000 леев ( $4\,000 \times 1,1$ );

b) сумма дооценки, относимая на увеличение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов", - 4 000 леев ( $44\,000 - 40\,000$ );

c) переоцененная стоимость нематериального актива - 64 000 ( $60\,000 + 4\,000$ );

d) годовая сумма амортизации нематериального актива начиная с 3-го года его использования - 11 000 леев ( $44\,000 : 4$ );

в конце 4-го года использования нематериального актива, т.е. после проведения второй переоценки,

a) превышение балансовой стоимости нематериального актива над его стоимостью возмещения - 3 000 леев ( $22\,000 - 19\,000$ ). Данная разница списывается на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов";

b) переоцененная стоимость нематериального актива после ее уточнения - 61 000 леев ( $64\,000 - 3\,000$ );

c) годовая сумма амортизации нематериального актива начиная с 5-го года его использования - 9 500 леев ( $19\,000 : 2$ ).

При выбытии данного нематериального актива предприятие отразит списание накопленной амортизации, равной уточненной переоцененной стоимости, в размере 61 000 леев. Сумма превышения дооценки над уценкой, составляющая 1 000 леев ( $4\,000 - 3\,000$ ), будет отнесена на доходы инвестиционной деятельности.

Срок полезного использования нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 32 - 42)

26. Стоимость нематериальных активов должна систематически распределяться на период, не превышающий срок их полезного использования или срок действия охранного документа начиная от даты их первоначального признания (кроме случаев, когда срок полезного использования нематериальных активов достоверно определен и превышает 20 лет).

Если по каким-либо видам нематериальных активов предприятию предстоит определить срок полезного использования (по многим нематериальным активам он определен при их приобретении), то экономически обоснованным считается срок, не превышающий срок действия соответствующего

охранного документа. Установление срока полезного использования нематериальных активов, превышающего 20 лет, не является экономически обоснованным.

27. В большинстве случаев предприятие самостоятельно определяет срок полезного

использования созданных им

нематериальных активов. Таковыми являются изобретения, охраняемые патентом, товарные знаки и знаки обслуживания, промышленные рисунки и модели, наименования мест происхождения товаров и др.

Сроки действия охранных документов при регистрации соответствующих нематериальных активов устанавливаются действующим законодательством (см. табл.3).

Предприятие может устанавливать указанные или другие сроки полезного использования создаваемых им нематериальных активов.

28. Срок полезного использования, превышающий 20 лет с даты первоначального признания нематериального актива, может быть установлен только в случае, если актив является субъектом юридического права более 20 лет, а также если нематериальный актив неотделим от конкретного материального актива, срок полезного функционирования которого свыше 20 лет, и это можно достаточно достоверно установить.

Пример 18. Предприятие приобрело сроком на 25 лет право пользования зданием под офис. Такое право является элементом нематериальных активов, неотделимых от материальных, и существует, поскольку существует сам долгосрочный материальный актив - здание. Именно поэтому срок полезного использования приобретенного права

предопределяется сроком полезного функционирования здания. Данный срок считается достоверно определенным, если юридически оформлен, например, договором. Если срок действия договора был бы меньше 20 лет, то и срок полезного использования рассматриваемого нематериального актива также был бы меньше 20 лет.

Аналогично определяется срок полезного использования таких нематериальных активов, неотделимых от конкретных долгосрочных материальных активов, как права пользования земельными участками, природными ресурсами и другими основными средствами (машины, оборудование, транспортные средства и др.).

29. Срок полезного использования нематериального актива может быть установлен более 20 лет и в случае, если для соответствующего вида нематериальных активов существует активный параллельный рынок, подтверждающий, что срок полезного использования таких нематериальных активов превышает 20 лет.

Пример 19. На активном параллельном рынке прав по распределению производственных квот на конкретный вид продукции установлен срок их использования - 24 года. Следовательно, при приобретении таких прав предприятие с достаточной уверенностью может установить срок полезного использования, равный 24 годам.

30. При определении срока полезного использования нематериального актива предприятие должно учитывать:

- a) ожидаемый срок его использования;
- b) возможное его моральное устаревание вследствие снижения рыночного спроса на продукцию, производимую с использованием соответствующего нематериального актива;
- c) юридические или другие ограничения на использование нематериального актива, связанные, например, с окончанием срока его аренды;
- d) срок действия соответствующего охрannого документа (патента, свидетельства о регистрации, авторского права и др.).

Пример 20. Первоначально установленный срок действия патента - охрannого документа на объект промышленной собственности, созданный предприятием, - был равен 20 годам, а при его уточнении (корректировка произведена с учетом снижения спроса на выпускаемую продукцию) - 16. Следовательно, срок полезного использования патента составляет 16 лет. В течение этого периода нематериальный актив должен быть полностью амортизирован. Если предприятие и в дальнейшем будет использовать указанный нематериальный актив, его амортизация начисляться не будет.

31. Объектам интеллектуальной собственности присущи некоторые особенности. В частности, отдельные изобретения не подвергаются моральному устареванию и способны приносить предприятию долговременную, а иногда и бессрочную экономическую выгоду (прибыль). Более того, при использовании товарных знаков, фирменных наименований и т.д. экономическая выгода (прибыль) может не только не убывать, но и

возрастать. Это необходимо учитывать при определении срока полезного использования нематериальных активов.

Срок полезного использования нематериального актива определяется периодом, в течение которого он полезен предприятию, т.е. приносит экономическую выгоду. Так, если

нематериальный актив по своим свойствам и характеристикам может служить 25 лет, но прибыль предприятию будет приносить только в течение 20 лет, то срок его полезного использования будет равен 20 годам.

Срок полезного использования лицензий на право осуществления определенного вида деятельности равен сроку действия лицензии.

32. На такие элементы нематериальных активов, как права пользования долгосрочными материальными активами (земельные участки, природные ресурсы, основные средства), срок полезного использования устанавливается по сроку, указанному в договоре, заключенном между правообладателем и правополучателем.

Пример 21. Между администрацией предприятия и учредителем заключен договор (соглашение), согласно которому учредитель в счет взносов в уставный капитал передает предприятию на 6 лет право пользования автотранспортным средством. Данный срок и считается сроком полезного использования предприятием указанного права.

Для организационных расходов предприятие устанавливает срок равномерного их включения в состав расходов свыше одного года, но не более пяти лет.

33. Если предприятие, используя нематериальный актив, рассчитывает получить экономическую выгоду (прибыль) в течение более короткого периода, чем предусмотрено договором (соглашением), то срок полезного использования такого актива соответствует периоду получения экономической выгоды (прибыли). Поэтому списание такого актива допустимо при получении только части экономической выгоды (прибыли), воплощенной в активе.

Пример 22. Предприятие согласно договору приобрело на 15 лет право пользования товарным знаком стоимостью 300 000 леев. За указанный период планировалось получить прибыль в размере 750 000 леев. Однако спустя 12 лет было установлено, что в результате изменения обстоятельств (обострение конкуренции на рынке, появление более качественных товаров с другим товарным знаком) приобретенное право пользования товарным знаком перестало приносить экономическую выгоду. За 12 лет использования данного нематериального актива предприятием была получена прибыль в размере 600 000 леев. Следовательно, хотя предприятие получило лишь часть запланированной экономической выгоды, указанный нематериальный актив подлежит списанию после 12 лет использования, поскольку в дальнейшем он не будет приносить предприятию прибыль.

34. Если срок полезного использования нематериального актива может быть определен периодом получения ожидаемых результатов, то наиболее короткий такой период следует считать сроком полезного использования нематериального актива.

Пример 23. Предприятие "А" приобрело предприятие "В" и отразило возникший в результате сделки гудвилл стоимостью 500 000 леев. Анализируя внутренние и внешние факторы, предприятие "А" определило, что экономическую выгоду (прибыль) оно будет получать в течение 18 лет, а достаточной уверенности в получении экономической выгоды в дальнейшем - не было. Следовательно, срок полезного использования гудвилла будет установлен равным самому короткому периоду, в течение которого предприятие получит экономическую выгоду, - 18 годам.

35. Нематериальный актив одновременно может быть субъектом юридического права и независимым, т.е. делимым, от конкретного материального актива. В этом случае срок полезного использования нематериального актива может превысить 20 лет, если он является субъектом юридического права и если существует активный параллельный рынок, определяющий этот срок. Период действия на таком рынке прав, оговоренных договорами (соглашениями), должен

соответствовать представлению о реальном сроке полезного использования



нематериального актива.

Пример 24. На активном параллельном рынке стоимость лицензии на осуществление перевозок устанавливается в зависимости от периода действия права на перевозки.

Например, стоимость такого права на 5 лет может быть равна 7 500 леям, а на 15 лет - 12 500 леям.

В данном случае право на перевозки - нематериальный актив, являющийся субъектом юридического права. Срок его использования устанавливается на активном параллельном рынке, на котором продаются и покупаются такие права. Следовательно, если на рынке устанавливается срок использования, превышающий 20 лет, то этот срок должен устанавливаться предприятием.

36. Если период действия прав согласно договору (соглашению) определяется вне активного параллельного рынка, то данный период не является основанием для установления

реального срока полезного использования актива. Это объясняется тем, что период действия прав определяется критериями, отличающимися от тех, которые признаны активным параллельным рынком при установлении срока полезного использования актива. В данном случае срок амортизации нематериального актива соответствует самому короткому из двух периодов - сроку полезного использования актива или 20 годам начиная с даты его первоначального признания.

Такое правило касается значительной части нематериальных активов, отделимых и неотделимых от конкретных материальных активов, приобретенных предприятием на основе договора об уступке прав (при полной передаче прав), лицензионного договора (при частичной передаче прав) или соглашения. К ним относят права пользования объектами интеллектуальной собственности (изобретения; полезные модели; знаки обслуживания и наименования мест происхождения товаров; новые сорта растений; новые породы животных;

защита от недобросовестной конкуренции; авторские права и смежные права на произведения литературы и искусства, научные труды, фонограммы и др.).

Пример 25. Предприятие по договору об уступке прав приобрело на 22 года право пользования новым сортом

растений. Активный параллельный рынок на такие права отсутствует. Следовательно, срок полезного использования, а также амортизационный срок данного нематериального актива равен 20 годам. Если право пользования новым сортом растений было бы приобретено на 15 лет, то срок полезного использования и амортизационный срок составили бы 15 лет.

Начисление амортизации нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 43 - 45)

37. Амортизация начисляется по всем нематериальным активам, принятым к использованию, кроме незавершенных, а также тех, которые способны приносить предприятию экономическую выгоду (прибыль) в течение неограниченного периода. Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем поступления и принятия к использованию нематериального актива, и прекращается с месяца, следующего за месяцем выбытия актива.

38. Некоторые нематериальные активы требуют определенной подготовки к использованию. В частности, правом пользования машинами, оборудованием и зданиями, а также некоторыми объектами интеллектуальной собственности невозможно воспользоваться в момент его приобретения. Следовательно, момент приобретения таких нематериальных

активов (согласно документам на их поступление) не совпадает с моментом начала их применения. В этой связи начисление амортизации нематериальных активов начинается с месяца, следующего за месяцем принятия их к использованию.

39. Для начисления амортизации нематериальных активов предприятие применяет один из следующих методов:

- прямолинейный (равномерный),

- по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг),
- уменьшающегося остатка.

Допускается использование на предприятии разных методов начисления амортизации для различных видов нематериальных активов.

Прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации

40. Прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации предусматривает определение годовой суммы амортизации нематериального актива как отношение его первоначальной (скорректированной или переоцененной) стоимости к количеству лет срока полезного использования. Норма амортизации нематериального актива является постоянной на протяжении всего срока его полезного использования и рассчитывается отношением 100 к количеству лет срока полезного использования.

Пример 26. Стоимость права пользования оборудованием, приобретенного предприятием на 5 лет, составляет 100 000 леев. Следовательно, норма амортизации данного права равна 20% ( $100 : 5$ ), а годовая сумма амортизации - 20 000 леев ( $100\,000 : 5$ ). Предположим, что на протяжении срока полезного использования приобретенного права никаких изменений в его стоимости, методе начисления амортизации и продолжительности срока не было.

Результаты необходимых в данном случае расчетов приведены в табл.4.

Как видно из табл.4, на протяжении 5 лет годовая сумма начисленной амортизации права пользования оборудованием одинакова (20 000 леев). Накопленная амортизация рассматриваемого права равномерно увеличивается ежегодно на эту же сумму, а его балансовая стоимость также равномерно уменьшается до нуля - по годам срока полезного использования.

Метод начисления амортизации по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг)

41. Метод начисления амортизации по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг) предусматривает определение суммы амортизации нематериального актива в зависимости от фактического количества единиц продукции (объема услуг), произведенных (оказанных) с его использованием. Продолжительность срока полезного использования нематериальных активов в расчет не берется.

Пример 27. На основании приобретенного права пользования оборудованием (см. условия примера 26) предприятие намерено произвести 600 000 единиц продукции. Величина амортизации данного права в расчете на единицу продукции равна 0,16667 лея ( $100\,000 : 600\,000$ ). Предположим, что фактический выпуск продукции составил в 1-м году - 90 000 единиц, во 2-м - 120 000, в 3-м - 130 000, в 4-м - 160 000, в 5-м - 100 000 единиц.

Годовые суммы амортизации представлены в табл. 5.

Как видно из табл.5, величина амортизации по отчетным периодам зависит от количества единиц выпущенной предприятием продукции. Балансовая стоимость нематериального актива уменьшается до нуля прямо пропорционально фактическому объему произведенной продукции.

Если бы запланированный объем продукции (600 000 единиц) предприятие произвело за 4,5 года, амортизация указанного нематериального актива начислялась бы в течение этого же периода. После этого, до конца срока юридического ограничения права пользования оборудованием (5 лет), предприятие прекратило бы начисление амортизации, поскольку по отчетным периодам срока полезного использования нематериального актива не должна распределяться сумма, превышающая первоначальную (скорректированную или переоцененную) стоимость актива.

42. Если предприятие использует созданный им (собственный) нематериальный актив и его амортизацию начисляет по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг), то после выпуска (оказания) запланированного объема продукции (услуг) начисление амортизации прекращается. Однако сам нематериальный актив может использоваться до тех пор, пока он будет полезным для предприятия, поскольку в данном случае отсутствуют какие-либо юридические ограничения. Использование такого

нематериального актива возможно в пределах срока действия юридической защиты со стороны государства.

Пример 28. Предприятие планирует использовать патент на зарегистрированное собственное техническое изобретение для производства 12 млн. единиц продукции. Его амортизация начисляется по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг). Предположим, что запланированный объем предприятие выпустило в течение 16 лет. После этого указанный нематериальный актив продолжали использовать, так как он приносил экономическую выгоду (прибыль).

В данном случае после выпуска запланированного объема продукции (12 млн. единиц) предприятие прекращает начисление амортизации патента. В дальнейшем указанный нематериальный актив может быть использован не более 4-х лет (20 - 16), так как срок его полезного использования не должен превышать срок действия юридической защиты со стороны государства - 20 лет.

Начисление амортизации методом уменьшающегося остатка

43. Метод уменьшающегося остатка является методом ускоренного начисления амортизации нематериальных активов. Необходимость его применения обусловлена моральным устареванием некоторых видов нематериальных активов. Во избежание существенных потерь в случае списания морально устаревших нематериальных активов, в первые годы их использования предприятие может начислять большую сумму амортизации, а в последующие - меньшую, тем самым доводя балансовую стоимость до незначительной величины.

Данный метод основан на применении увеличенной нормы амортизации (но не более, чем в 2 раза) по сравнению с нормой, используемой при прямолинейном (равномерном) методе начисления амортизации.

Пример 29. Норма амортизации права пользования оборудованием при прямолинейном (равномерном) методе

составляет 20%. Предприятие, используя для начисления амортизации метод уменьшающегося остатка и имея право на увеличение указанной нормы по своему усмотрению, удвоило ее, т.е. приняло равной 40% (20 x 2).

Результаты расчета амортизации методом уменьшающегося остатка представлены в табл. 6.

При использовании метода уменьшающегося остатка сумма амортизации нематериального актива за 1-й год

исчисляется от первоначальной стоимости (в данном примере - 100 000 леев), а за все последующие, кроме последнего, - от балансовой стоимости на конец предыдущего года. Так, амортизация за 2-й год рассчитана от 60 000 леев, за 3-й - от 36 000 леев и т.д. За последний (5-й) год использования нематериального актива сумма амортизации равна балансовой стоимости на конец 4-го года, т.е. 12 960 леев. В 1-м году годовая сумма амортизации наибольшая - 40 000 леев, а затем она постепенно уменьшается. Балансовая стоимость нематериального актива также уменьшается по годам срока его полезного использования.

44. Годовая сумма амортизации нематериальных активов зависит от применяемого метода ее начисления (см. табл. 7).

Как видно из табл. 7, прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации не учитывает изменение объема произведенной продукции по отчетным периодам срока полезного использования и не застраховывает предприятие от значительных потерь в случае преждевременного списания нематериального актива.

Амортизация, начисленная по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг), также не учитывает моральное устаревание нематериального актива, но отражает изменение объема продукции (услуг) по отчетным периодам срока его использования.

Метод уменьшающегося остатка учитывает моральное устаревание нематериального актива и применение указанного метода как бы застраховывает предприятие от больших потерь при преждевременном списании соответствующего актива. Если рассмотренный в примере нематериальный актив будет списан через три или четыре года его

использования, то потери (балансовая стоимость, относимая на расходы) при начислении амортизации методом уменьшающегося остатка будут наименьшими.

Выбор метода начисления амортизации

45. Предприятие самостоятельно выбирает метод начисления амортизации того или иного нематериального актива. При этом необходимо исходить из того, что суммы начисляемой амортизации по отчетным периодам срока полезного использования должны соответствовать схеме расходования потребительских свойств нематериального актива. Выбранный метод начисления амортизации нематериального актива применяется последовательно - от одного отчетного периода к другому, если не ожидаются изменения в схеме получения экономической выгоды (прибыли) от использования соответствующего актива.

Пример 30. Предприятие приобрело на 20 лет право пользования товарным знаком и планирует получать одинаковый объем продукции в каждом году срока полезного использования указанного актива. Преждевременного списания нематериального актива из-за его морального устаревания не предполагается. Поэтому предприятие будет применять прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации.

Если предприятие прогнозирует острую конкуренцию на рынке сбыта аналогичной продукции, то начисление амортизации целесообразно производить методом уменьшающегося остатка.

46. При выборе метода начисления амортизации нематериальных активов, кроме схемы расходования их потребительских свойств на протяжении срока полезного использования, необходимо учитывать экономическую природу и назначение соответствующего актива. Так, для организационных расходов, программного обеспечения, копирайта (авторских прав), прав пользования долгосрочными материальными активами административного назначения можно использовать прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации. Однако по правам пользования долгосрочными материальными активами производственного назначения, в част-

ности машинами, оборудованием или транспортными средствами, по усмотрению предприятия, амортизацию можно начислять по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг) или методом уменьшающегося остатка. Следовательно, при выборе метода начисления амортизации конкретного нематериального актива необходимы индивидуальный подход и учет указанных выше критериев.

47. Если предприятие не в состоянии точно определить схему (модель) расходования потребительских свойств нематериального актива, оно использует прямолинейный (равномерный) метод начисления его амортизации.

Пример 31. Предприятие приобрело на 10 лет право пользования технологией производства конкретного вида продукции. Из-за нестабильности собственного экономического положения и невозможности прогнозирования объема производства в начале применения данного актива предприятие не располагало достоверной информацией о схеме получения экономической выгоды на протяжении срока его полезного использования. Вследствие этого было принято решение для начисления амортизации указанного актива применять прямолинейный (равномерный) метод.

Пересмотр срока полезного использования нематериальных активов (НСБУ 13, параграф 46)

48. Предприятие периодически, по мере необходимости, уточняет срок полезного использования нематериальных активов. Если при этом ожидаемый (за оставшееся время) срок полезного использования существенно отличается от первоначального, установленного в момент признания соответствующего актива, или от предыдущего срока, он пересматривается. Одновременно пересматриваются норма и сумма амортизации

нематериального актива для текущего и будущих отчетных периодов при условии, что срок его полезного использования не превышает максимум, установленный параграфом 32 НСБУ 13.

При уточнении срок полезного использования нематериального актива может не совпадать с первоначальным сроком, установленным в момент признания актива, по следующим причинам:

- ошибочное определение срока полезного использования при первоначальном признании актива;
- осуществление последующих затрат, способствующих получению дополнительных экономических выгод;
- моральное устаревание нематериального актива, существенное снижение рыночного спроса на продукцию, производимую с использованием нематериального актива, внесение технологических изменений, касающихся применяемого нематериального актива.

Пересмотр срока полезного использования нематериального актива в сторону уменьшения осуществляется без каких-либо ограничений, а при пересмотре в сторону увеличения - он не должен превышать 20 лет.

Пример 32. Предприятие использует собственное изобретение стоимостью 180 000 леев, на которое получен патент со сроком полезного использования 20 лет. Спустя

7 лет использования патента в условиях острой конкуренции было установлено, что в дальнейшем он может быть полезным предприятию в течение 10 лет. Применяемый прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации патента не был пересмотрен.

В результате пересмотра предприятием срока полезного использования рассматриваемого нематериального актива изменились норма и сумма его амортизации (см. табл.8).

При пересмотре срока полезного использования в сторону его уменьшения норма и сумма амортизации нематериального актива увеличиваются. В приведенном примере срок полезного использования патента уменьшается на 3 года. Норма амортизации данного актива начиная с 8-го года его использования равна  $6,5\% \cdot s(100 - 35) : 10$ , где 35% - степень амортизации патента за 7 лет его использования  $(7 \times 5)\%$ , а сумма амортизации -  $11\,700 \text{ леев} \cdot s(180\,000 - 63\,000) : 10$ , или  $(0,65 \times 180\,000)\%$ . База для начисления амортизации нематериального актива после пересмотра срока его полезного использования остается неизменной (180 000 леев), поскольку не было изменений первоначальной стоимости актива в результате переоценки, осуществления последующих затрат или под влиянием других факторов.

49. Срок полезного использования нематериального актива может быть пересмотрен и в результате осуществления мероприятий, обеспечивающих улучшение его состояния.

Пример 33. Предприятием зарегистрировано в установленном порядке собственное изобретение и получен соответствующий патент. Фактические затраты на изобретение составили 57 000 леев. Срок полезного использования данного актива был установлен равным 15 годам. Метод начисления амортизации - прямолинейный (равномерный). Через 8 лет предприятие усовершенствовало изобретение, осуществив при этом затраты в размере 20 080 леев. В результате первоначально установленный срок использования патента был увеличен до 20 лет. Предположим, что стоимость возмещения патента позволяет капитализировать всю сумму произведенных последующих затрат.

По условиям примера, после пересмотра срока полезного использования патента пересматриваются норма амортизации, база для начисления амортизации и сумма амортизации (см. табл.9).

В данном примере норма амортизации нематериального актива, определенная при его признании, составляла  $6,67\% (100 : 15)$ , а сумма амортизации -  $3\,800 \text{ леев} \cdot s(57\,000 : 15)$  или  $(57\,000 \times 0,0667)$ , где 0,0667 - норма амортизации до пересмотра срока полезного использования патента, выраженная коэффициентом<sup>\*</sup>.

После пересмотра срока полезного использования актива в результате осуществления последующих затрат с целью улучшения его состояния изменилась база для начисления амортизации актива. Она стала равной сумме балансовой стоимости патента после 8-ми лет его использования и последующих затрат, составив  $46\,680 \text{ леев} \cdot s(26\,600 + 20\,080)\%$ . Сумма амортизации указанного актива начиная с 9-го года его использования равна 3

890 леям  $s(46\,680 : 12)$  или  $(46\,680 \times 0,0833)$ , где 0,0833 - норма амортизации после пересмотра срока полезного использования патента, выраженная коэффициентом.

Пересмотр метода начисления амортизации нематериальных активов (НСБУ 13, параграф 47)

50. Если в процессе использования нематериального актива происходят значительные изменения в схеме расходования его потребительских свойств, метод начисления амортизации должен быть пересмотрен. Пересмотр производится при замедлении или, наоборот, при ускорении расходования потребительских свойств нематериального актива по сравнению со схемой их расходования, установленной при первоначальном признании актива.

Пример 34. Предприятие приобрело на 5 лет лицензию на осуществление определенного вида деятельности (выпуск продукции). Стоимость лицензии - 10 000 леев. Для начисления амортизации лицензии был выбран прямолинейный (равномерный) метод. Параллельно предприятие оказывает

услуги примерно в одинаковой пропорции с выпуском продукции. После 1-го года использования лицензии предприятием было принято решение основной упор сделать на выпуск продукции и в связи с этим перейти от прямолинейного (равномерного) метода к начислению амортизации лицензии методом уменьшающегося остатка. Норма амортизации актива была удвоена.

Необходимые в данном случае расчеты приведены в табл.10.

\* Результаты расчетов округлены до целого числа.

Рассчитанная прямолинейным (равномерным) методом сумма амортизации лицензии за 1-й год ее использования равна 2 000 леев  $s(10\,000 : 5)$  или  $(10\,000 \times 0,2)$ , где 0,2 - норма амортизации, выраженная коэффициентом.

Начиная со 2-го года использования лицензии сумма ее амортизации определяется как произведение удвоенной нормы, принятой при прямолинейном (равномерном) методе, и балансовой стоимости лицензии на конец предыдущего года и составляет за 2-й год - 3 200 леев  $(8\,000 \times 0,4)$ , за 3-й - 1 920 леев  $(4\,800 \times 0,4)$ , за 4-й - 1 152 лея  $(2\,880 \times 0,4)$ . За последний (5-й) год годовая сумма амортизации данного нематериального актива равна его балансовой стоимости на конец предыдущего года - 1 728 леям.

Возмещение балансовой стоимости нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 48-50)

51. Полезность нематериального актива может уменьшаться вследствие изменения рыночного спроса на продукцию (услуги), в производстве (оказании) которой (которых) он участвует, в результате деятельности конкурентов, при моральном устаревании актива или под воздействием других факторов независимо от того, интенсивно или не очень используется нематериальный актив или вовсе не используется. Многие нематериальные активы не имеют альтернативного использования, в частности функции лицензий и патентов для защиты промышленных образцов продукции предприятия, а также товарных знаков сводятся к рекламе качества, долговечности и полезности продукции. Следовательно, если происходит существенное снижение качества или долговечности выпускаемой предприятием продукции, на которую имеются товарные знаки, патенты и др., стоимость таких нематериальных активов уменьшается, т.е. доводится до стоимости возмещения. Доведение балансовой стоимости нематериального актива до его стоимости возмещения производится в порядке, рассмотренном в параграфе 19 настоящих комментариев.

52. В процессе деятельности предприятия одни нематериальные активы взаимосвязаны с другими нематериальными или материальными активами, поэтому определить стоимость возмещения по каждому нематериальному активу либо трудно, либо невозможно из-за ее отсутствия. В таких случаях допустимо установление стоимости возмещения по группе взаимосвязанных активов в целом.

Пример 35. Стоимость приобретенных предприятием программного обеспечения и компьютера составила соответственно 6 000 и 12 000 леев. Через год использования данных активов балансовая стоимость программного обеспечения стала равной 4 800

леям, компьютера - 9 600 леям, а общая стоимость возмещения обоих активов - 11 520 леям. В данном случае стоимость возмещения программного обеспечения составляет 3 840 леев  $s(4\,800 \times 0,8)$ , где коэффициент 0,8 определен как отношение общей стоимости возмещения программного обеспечения и компьютера к их общей балансовой стоимости  $(11\,520 : 14\,400)i$ .

По условиям примера балансовая стоимость программного обеспечения превышает его стоимость возмещения на 960 леев  $(4\,800 - 3\,840)$ . Эту разницу необходимо отнести на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Последующее увеличение стоимости возмещения нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 51 - 55)

53. Последующее увеличение стоимости возмещения нематериальных активов может осуществляться одним из следующих двух методов:

- методом, рекомендуемым НСБУ 13,
- допустимым НСБУ 13 альтернативным методом.

Метод, рекомендуемый стандартом

54. Если стоимость нематериального актива ранее была уценена в результате доведения ее до стоимости возмещения, то последующее увеличение стоимости актива производится лишь в случае, когда обстоятельства, приведшие к уценке стоимости, перестали существовать, и при наличии доказательств, что подобные обстоятельства в ближайшем будущем не повторятся.

Пример 36. Предприятие зарегистрировало товарный знак, при помощи которого рекламирует качество выпускаемой продукции. Затраты на разработку товарного знака составили 42 000 леев. Срок его полезного использования был установлен равным 20 годам.

Спустя 4 года на внутреннем и внешнем рынках сложились неблагоприятные условия для выпускаемой предприятием продукции и товарный знак морально устарел. Его балансовая стоимость к этому времени составляла 33 600 леев  $s(42\,000 - 8\,400)$ , где 8 400 леев - сумма амортизации, накопленная за 4 года использования товарного знака, а стоимость возмещения - 30 000 леев. Вследствие этого предприятие довело балансовую стоимость товарного знака путем частичного ее списания в размере 3 600 леев  $(33\,600 - 30\,000)$  до его стоимости возмещения.

Через 2 года после частичного списания балансовой стоимости сложились благоприятные условия для продажи выпускаемой продукции (резко увеличился спрос на рынке, возросла цена продажи и др.) и предприятие стало получать высокую прибыль. В результате анализа сложившейся ситуации было доказано, что в ближайшие 3-4 года эти условия сохраняются, поэтому стоимость возмещения товарного знака была увеличена до 32 000 леев. Балансовая стоимость товарного знака к этому времени была равна 29 400 леям  $(33\,600 - 4\,200)$ . Разница в сумме 2 600 леев  $(32\,000 - 29\,400)$  относится на увеличение стоимости нематериального актива и собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Допустимый альтернативный метод

55. Последующее увеличение ранее частично списанной (уцененной) стоимости нематериального актива и отражение его результатов производятся в порядке, рассмотренном в параграфах 21 - 24 настоящих комментариев.

Выбытие нематериальных активов (НСБУ 13, параграфы 56 - 58)

56. Нематериальные активы при их выбытии (по истечении срока полезного использования, по причине продажи, морального устаревания, передачи в счет взносов в уставный капитал, обмена и др.) списываются с баланса предприятия. В этих случаях балансовая стоимость выбывших активов отражается как расходы, а их продажная стоимость - как доходы инвестиционной деятельности. Результаты от выбытия нематериальных активов (разница между суммами доходов и расходов) отражаются в Отчете о финансовых результатах.

Пример 37. Предприятие создало нематериальный

актив и оприходовало его по стоимости 82 000 леев. Установленный срок его полезного использования равен 10 годам. Через 4 года данный актив был продан за 60 000 леев (без НДС). Следовательно, балансовая стоимость нематериального актива при его списании составляет 49 200 леев  $s(82\,000 - 32\,800)$ , где 32 800 леев  $(82\,000 : 10 \times 4)$  - накопленная амортизация за 4 года использования актива и

признается как расходы инвестиционной деятельности, а продажная стоимость, равная 60 000 леев, отражается как доходы инвестиционной деятельности. Разница в размере 10 800 леев  $(60\,000 - 49\,200)$  является финансовым результатом (в данном случае - прибыль) от выбытия нематериального актива.

Дата вступления комментариев в силу

57. Настоящие комментарии вступают в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.