

## ВІДМІННОСТІ В ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА П(С)БО ТА МСФЗ

*Шушлякова О.В.*

*викладач кафедри обліку підприємницької діяльності  
Харківського національного економічного університету*

**Постановка проблеми.** Європейський вибір України потребує від неї стандартизацію бухзаконодавства, національної системи обліку та складання звітності, що є інформаційною базою для прийняття виважених управлінських рішень. Відомо, що в економічно розвинених країнах матеріальні активи не є єдиним чинником забезпечення рентабельності підприємств, існують інші види активів, які не мають речової форми, але відіграють важливу роль у процесі одержання прибутку. До таких цінностей і належать нематеріальні активи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сьогодні в обліку нематеріальних активів існує багато протиріч. Це стосується, насамперед, ідентифікації, класифікації, оцінки та визнання нематеріальних активів, документального оформлення операцій з нематеріальними активами, податкового обліку нематеріальних активів. Введення національних облікових стандартів (далі П(С)БО) призвело до виникнення багатьох питань стосовної їх практичного використання. В іноземній літературі багато уваги приділяють внутрішньогенерованим нематеріальним активам підприємства та веденню їх обліку [6, 12]; у вітчизняній науковій літературі звертається увага на методичні і практичні проблеми [7, 10, 11, 12]. Але все-таки слід відмітити, що не всі автори розглядають цей об'єкт обліку саме з точки зору виявлення та усунення протиріч, які склалися, особливо в існуючих методах обліку.

**Формулювання мети.** Головною метою цього дослідження є аналіз теоретичних основ визнання нематеріальних активів, оцінка діючої практики обліку нематеріальних активів підприємств та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення, а також визначення головних відмінностей в обліку нематеріальних активів за українськими П(С)БО та міжнародними стандартами фінансової звітності (далі МСФЗ).

**Основний матеріал дослідження.** Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та її розкриття в фінансовій звітності встановлені П(С)БО 8 [8]. Так, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Тобто можна виділити два критерія визначення: немонетарний актив та відсутність матеріальної форми. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «немонетарні активи – усі активи, окрім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості в фіксованій (чи визначеній) сумі грошей». За П(С)БО 1 «активи – ресурси, які контролює підприємство в результаті минулих подій, використання яких, якимось чином, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому». Тобто це – ресурс «праця» або «усі фізичні та розумові здібності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів та послуг», та «підприємницькі здібності». Результатом цього може бути інтелектуальний продукт, тобто до нематеріальних активів належать тільки об'єкти інтелектуальної власності.

У МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» поняття нематеріального активу слід визначати як контрольовані компанією немонетарні ідентифіковані ресурси, які не мають фізичної форми та утримуються для виробничого споживання і/або продажу товарів, робіт, послуг і/або використовуються з управлінською метою [9]. Під ідентифікацією активів розуміється визнання активів як відокремлюваних один від одного об'єктів бухгалтерського обліку, тобто актив можна продати, обміняти, здати в оренду та відчужувати/передавати будь-яким іншим способом без втрати економічних вигід, які генеруються іншими активами. Усі активи, що є на балансі, піддаються ідентифікації. Виняток – гудвіл [9].

Аналізуючи міжнародні стандарти фінансової звітності, можна помітити, як відрізняються від них національні П(С)БО, й визначити, наскільки істотні ці

відмінності [4]. Проте є і подібність, табл. 1. Перелік подібностей і відмінностей не є вичерпним і не претендує на повноту висвітлення. На думку автора, необхідно у П(С)БО 8 передбачити норму, що допускає ідентифікацію нематеріального активу навіть у тому разі, якщо ці активи не є віддільними від компанії, але виникають з договірних та інших юридичних прав. Інакше суб'єкт, який придбає підприємства в іншого суб'єкта, не матиме підстав

Таблиця 1

Основні відмінності положень МСФЗ від РСБУ та П(С)БО з обліку нематеріальних активів

Елемент обліку	МСФЗ [9]	РСБУ [9]	П(С)БО [8]
Визнання нематеріального активу	Можуть визнаватися нематеріальні активи, термін використання яких не більш одного року	Термін використання нематеріального активу повинен перевищувати 12 місяців. Необхідно оформити підтверджуючі документи	Визнання та оцінка нематеріальних активів аналогічні основним засобам. Амортизація нараховується аналогічно основним засобам, методи нарахування амортизації обираються самостійно. Строк корисного використання визначається при зарахуванні нематеріального активу на баланс і не повинен перевищувати 20 років.
Методи нарахування амортизації	МСФЗ встановлює три способи: лінійний метод; метод зменшення залишку; метод виробничих одиниць. В кінці кожного звітного періоду організація може переглянути термін використання і метод амортизації нематеріального активу	Амортизація нараховується одним із способів: лінійний спосіб; спосіб зменшення залишку; спосіб списання пропорційно обсягу продукції (робіт). Обраний спосіб застосовується протягом усього терміну корисного використання. Термін використання також не змінюється	Метод нарахування амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням лінійного методу. Розрахунок амортизації у разі використання різних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7
Обезцінювання	Нематеріальні активи повинні періодично проходити перевірку на обезцінювання	Не потрібна перевірка, обезцінилися чи ні нематеріальні активи	Не потрібна перевірка, обезцінилися чи ні нематеріальні активи

визнавати нематеріальними активами невіддільні від цього бізнесу ліцензії, пов'язані з провадженням основної діяльності, а також всілякі права на заняття певним видом діяльності тощо.

Поняття нематеріальних активів, згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» і російських стандартів бухгалтерського обліку (далі РСБУ) цілком відповідають. Разом з тим, для визнання нематеріального активу необхідні документи, що підтверджували б існування такого активу чи виключні права на нього у підприємства. В МСФЗ 38 основним критерієм є здатність підприємства отримувати дохід від використання нематеріального активу. Крім того, згідно з російськими стандартами, нематеріальні активи повинні використовуватися більш 12 міс. В МСФЗ 38 цього не передбачено. Ще одна відмінність стосується того, що РСБУ відносять до нематеріальних активів організаційні витрати (витрати, які визнані відповідно до установчих документів частиною вкладу учасників (засновників) в уставний капітал підприємства). МСФЗ 38 не визнає організаційні витрати, тому що безпосередньо не пов'язані з отриманням доходу. Інші відмінності аналогічні відмінностям в основних засобах [9].

Для достовірного відображення інформації про нематеріальні активи у бухгалтерському обліку необхідно враховувати юридичні, податкові та інші аспекти. Так, згідно зі ст. 145 Господарського кодексу України [1] об'єктом обліку поряд з іншими активами також виступають й майнові права. У податковому обліку відповідно до п. 1.2 ст. 1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [2] нематеріальним активом визнаються об'єкти інтелектуальної, у т.ч. промислової власності, авторські й суміжні з ними права. За вимогами П(С)БО 8 не визнаються активом, а підлягають визнанню у складі витрат звітного періоду: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу і просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на переміщення ділової репутації підприємства; вартість видань і витрати на створення торгових марок (торгових знаків). Але в

деяких випадках це не досить коректно, бо витрати на дослідження або рекламу можуть бути ефективними та надавати можливість у майбутньому отримувати економічні вигоди.

Питання класифікації нематеріальних активів є одним з проблемних в галузі обліку. Так, питанням класифікації нематеріальних активів присвячено наукові роботи Моссаковського В, Нашкерської Г., Павлюка І., Тарасової І. та інших [7, 10, 11, 12]. Автор не підтримує думки, відповідно до якої права користування природними ресурсами й майном не є нематеріальними активами. За результатами проведених досліджень Нашкерської Г. до класифікації нематеріальних активів за П(С)БО 8 не відносяться такі неідентифіковані нематеріальні активи: внутрішньогенерований гудвіл; кваліфікація, чесність і точність працівників при виконанні службових обов'язків; наявність унікальної стратегії розвитку підприємства; наявність менеджменту; проведені підприємством маркетингові дослідження ринку; надійність зв'язків з покупцями та постачальниками; незапатентовані винаходи; таємниці передпродажної підготовки товарів; витрати на рекламу, які обумовлюють успішне просування продукції на ринку; наявність частки ринку. Зазначені нематеріальні активи неможливо відокремити від підприємства, але економічна вигода від їх використання перевищує вартість усіх інших активів [10].

Важливою проблемою, яку необхідно вирішити в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір бланків форм первинних документів. На сьогодні Наказом № 732 [3] затверджено типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: НА-1, НА-2, НА-3, НА-4. Відсутність типових форм первинних документів, розроблених саме для нематеріальних активів, не відповідає вимогам сучасності. Одна група обліковців акцентує увагу на доцільності використання для документального оформлення руху нематеріальних активів форм первинного обліку основних засобів, деякі автори рекомендують використовувати самостійно розроблені бланки. На думку автора, заслуговує на увагу удосконалення документального оформлення операцій з обліку

нематеріальних активів Л.М. Котенко та Т.В. Польової [5]. Ними запропоновані наступні документи: «Комплексний документ оцінки та переоцінки нематеріальних активів», «Комплексний документ обліку надходження, наявності, амортизації та вибуття нематеріальних активів».

**Висновки.** Облік нематеріальних активів пов'язаний з методикою визначення нематеріальних активів, яка має наступні недоліки: відсутність чіткої концепції їх визнання, ідентифікації, класифікації, оцінки нематеріальних активів, документального оформлення операцій з нематеріальними активами, податкового обліку нематеріальних активів. Таким чином, основним нормативним документом, що визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття їх у фінансовій звітності, є П(С)БО 8, найсуттєвішими недоліками якого є розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком, податковою і фінансовою звітністю і протиріччя між вимогами ведення обліку в податковому та бухгалтерському законодавстві, що неодмінно призводить до помилок та порушень.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV // [www.kiev.rada.ua](http://www.kiev.rada.ua)
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97 зі змінами і доповненнями // [www.kiev.rada.ua](http://www.kiev.rada.ua)
3. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм первинного обліку права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" від 22.11.04 р. № 732 // [www.kiev.rada.ua](http://www.kiev.rada.ua)
4. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 43-58.
5. Котенко Л.М., Польова Т.В. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 5 (47). – С. 109-113.
6. Крысенко Т. Нематериальные активы // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2006. – № 15 (525). – С. 42-46.
7. Моссаковський В. Облік нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 8-17.
8. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік (спецвипуск 185). – 2007. – № 18 (1295). – 111 с.
9. Нематериальные активы // <http://www.glavbukh.ru>
10. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23-30.
11. Павлюк И. Организация и ведение рационального бухгалтерского учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 10. – С. 18-23.
12. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 38-41.