

26. Smyrnova N. V. Formuvannya zavdan' upravlinnya aktyvamy orhanizatsiyi [Elektronnyy resurs] / N. V. Smyrnova, V. V. Popovych // Rezhym dostupu: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vkhnu_ekon_2014_3_27.pdf. – Zaholovok z ekranu.

27. Suprun A. A. Upravlinnya aktyvamy strakhovykh kompaniy: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.04.01 / A.A. Suprun ; Kyiv. nats. ekon. un-t. — K., 2005. — 19 s.

***Рецензент:** Слободяник Ю.Б., доцент, д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Одеський національний економічний університет.*

3.04.2017

УДК 657.421.3

Федорова Ірина

ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ КРИЗЬ ПРИЗМУ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Дана стаття присвячена проблемним питанням обліку такого економічного об'єкту, як нематеріальні активи, а саме нормативному регулюванню їх визнання. Були проаналізовані критерії визнання нематеріальних активів, що наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» та Міжнародному стандарті фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи», враховуючи джерела надходження таких активів, їх специфіку та трактування самого терміну «нематеріальні активи». З'ясовано, що національний стандарт обліку не розкриває зміст таких важливих для визнання нематеріальних активів понять, як «ідентифікованість», «майбутні економічні вигоди», «контроль». Також не врегульований порядок визнання нематеріальних активів, що надійшли на підприємство шляхом придбання бізнесу та відрізняються від гудвілу. Була

обґрунтована важливість поліпшення законодавчого визначення критеріїв визнання нематеріальних активів на прикладі довгострокової ліцензії та внутрішньо генерованої торгової марки, а також запропоновані шляхи вдосконалення нормативної бази у частині даного питання з метою усунення розбіжностей між окремими нормативними актами.

Ключові слова: нематеріальний, актив, визнання, нормативна база, бухгалтерський облік, стандарти бухгалтерського обліку.

Фёдорова Ирина

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Данная статья посвящена проблемным вопросам учета такого экономического объекта, как нематериальные активы, а именно нормативному регулированию их признания. Были проанализированы критерии признания нематериальных активов, приведенные в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» и Международном стандарте финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы», учитывая источники поступления таких активов, их специфику и трактовку самого термина «нематериальные активы». Выяснено, что национальный стандарт учета не раскрывает смысл таких важных для признания нематериальных активов понятий, как «идентифицируемость», «будущие экономические выгоды», «контроль». Также не урегулирован порядок признания нематериальных активов, которые поступили на предприятие путем приобретения бизнеса и отличаются от гудвила. Была обоснована важность улучшения законодательного определения критериев признания нематериальных активов на примере долгосрочной лицензии и внутри генерируемой торговой марки, а также предложены пути усовершенствования нормативной базы в части данного вопроса с целью устранения расхождений между отдельными нормативными актами.

Ключевые слова: нематериальный, актив, признание, нормативная база, бухгалтерский учет, стандарты бухгалтерского учета.

THE RECOGNITION OF THE INTANGIBLE ASSETS THROUGH THE PRISM OF THE LEGISLATIVE REGULATION

This article is devoted to the problem questions of accounting of such economic category, as intangible assets, especially to the legislative regulation of their recognition. The criteria of the recognition of the intangible assets that were given in the National Accounting Standard 8 “Intangible assets” and International Financial Reporting Standards 38 “Intangible assets” were analyzed considering the sources of their admission, their specificity and the interpretation of the term “intangible assets” itself. It has been clarified that the national accounting standard does not disclose the meaning of such important concepts as "identifiability", "future economic benefits", "control", for recognition of intangible assets. Also, the procedure for recognition of intangible assets that entered the enterprise through the acquisition of a business and is different from goodwill, has not been settled. The importance of improving the legislative definition of the criteria for the recognition of intangible assets on the example of a long-term license and within an internally generated trademark was substantiated, and ways of improving the regulatory framework regarding this issue with the aim of eliminating discrepancies between individual regulatory acts were suggested.

Keywords: intangible, asset, recognition, legislative framework, accounting, accounting standards.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день неможливо уявити ситуацію, коли бізнес успішно функціонує без використання комп’ютерних програм, бази даних, ноу-хау, веб-сайтів або ліцензій на впровадження певних видів діяльності. Реалії ринкової економіки такі, що конкурентоспроможність є ключовою умовою життєздатності підприємства, і неможливо пристосуватися до сучасних тенденцій, ігноруючи здобутки інтелектуальної діяльності людства. Винаходи, технологічні нововведення та засоби передової комунікації дозволяють оптимізувати діяльність підприємства, бути швидше, надійніше та ефективніше. Жодна подія, що відбувається на підприємстві, не проходить повз бухгалтерський облік. Те ж саме

можна сказати про надходження об'єктів інтелектуальної власності, які знаходять своє вираження в обліку через поняття «нематеріальні активи». Практику обліку нематеріальних активів в Україні можна назвати досить молодою порівняно з іншими об'єктами, але вона набуває великого значення стрімкими темпами, зважаючи на бурхливий розвиток новітніх технологій. На жаль, статистика показує, що більшість українських підприємств відображає нематеріальні активи у своїй звітності у досить малих обсягах. Даний факт свідчить зовсім не про те, що використання таких об'єктів мінімізоване. Сама методика ідентифікації, визнання, оцінки та подальшого обліку потребує удосконалення задля того, щоб вітчизняні бухгалтери мали можливість на її основі будувати достовірну та оптимальну систему обліку взагалі та нематеріальних активів зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік нематеріальних активів є предметом ретельного дослідження таких вітчизняних вчених, як Банасько Т.М., Остапкович Н.О., Жураковська І.В., Гусь А.В., Лобода Н.О. Окремо питання визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку у своїх наукових працях виділяли Рилєєв С.В., Діба В.М., Скоп Х.І., Дрогобицький І.М., Куцик П.О. Напрацювання з даного питання є надзвичайно вагомим та важливим внеском у розуміння теорії та удосконалення практики сучасного обліку нематеріальних активів. Все ж залишається багато невирішених проблемних аспектів у даній сфері, які потребують подальшого дослідження, зокрема неузгодженість нормативно-правових актів стосовно певних критеріїв визнання нематеріальних активів та відсутності належного розкриття важливих положень.

Невирішена частина загальної проблеми. Визнання нематеріальних активів – процес, що регулюється національними та міжнародними стандартами обліку. Дані стандарти встановлюють вимоги, яким повинен відповідати об'єкт для того, щоб він міг бути зарахований на баланс у складі статті «Нематеріальні активи». Специфіка даного об'єкту обліку така, що його досить складно достовірно ідентифікувати, визнати та оцінити через відсутність матеріальної форми та необхідності оцінювати ймовірність надходження майбутніх економічних вигід. Саме визнання нематеріальних активів викликає у бухгалтера значні труднощі.

Визнання – важливий крок до побудови достовірної інформації, що буде відображатися у активі балансу та примітках до фінансової звітності. Помилка у визнанні нематеріальних активів призведе до неминучого викривлення облікової інформації. Підприємства, що складають звітність відповідно до міжнародних стандартів звітності, керуючись Міжнародним стандартом фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи», мають змогу більш достовірно відображати об'єкти інтелектуальної власності в обліку, ніж ті, що дотримуються вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Причина криється у тому, що, вітчизняний стандарт залишає без уваги ключові моменти у розумінні сутності нематеріальних активів та деякі нюанси їх визнання. Саме тому вкрай необхідно дослідити визнання нематеріальних активів саме з позиції нормативно-правової бази.

Цілі статті. Дана стаття має на меті проведення аналізу міжнародних та вітчизняних облікових стандартів у частині визнання нематеріальних активів з подальшим їх порівнянням та виявленням проблемних питань. Також наведене дослідження спрямоване на розробку пропозицій щодо поліпшення існуючої ситуації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним з найважливіших шляхів надання облікової інформації про підприємство внутрішнім та зовнішнім користувачам є його звітність. Саме звітність відображає наявність активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, його доходи та витрати. Достовірна інформація, відображена у фінансовій, податковій, статистичній звітностях, є ключовою умовою для прийняття ефективних управлінських рішень на будь-якому рівні, є запорукою інвестиційної привабливості бізнесу. Також її коректність постає гарантією того, що взаємодія з контролюючими органами не матиме негативних і небажаних наслідків для підприємства.

Якщо зосередитися на тій частині звітності, що надає дані про майно у власності підприємства, варто виділити розділ «Актив» Балансу (Звіту про фінансовий стан, Форми №1). Як відомо, перш ніж об'єкт обліку «приєднається» до однієї зі статей активу Балансу, бухгалтер повинен впевнитися, що даний об'єкт відповідає низці критеріїв, тобто може бути визнаний як актив.

Для того, щоб ресурс був визнаний активом, він повинен бути контрольованим з боку підприємства, та його використання має приносити у майбутньому економічні вигоди. [1]

Така стаття Балансу, як нематеріальні активи (код рядків 1000-1002), є дуже особливою складовою обліку. Крім критеріїв до визнання активів взагалі, нематеріальні активи потребують відповідності окремим, специфічним вимогам, які виходять з інтелектуальної природи даного об'єкта. Перш за все, варто зазначити, що, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі – П(С)БО 8), нематеріальний актив є немонетарним активом, що не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (далі – МСФЗ 38) містить аналогічне визначення, з тією різницею, що використовується фраза «не має фізичної субстанції». МСФЗ 38, на відміну від П(С)БО, окремо наголошує на тому, що, перш ніж визнавати статтю нематеріальним активом, необхідно довести, що вона відповідає визначенню нематеріального активу та критеріям визнання. [2,3]

Перш за все, аналізуючи визнання об'єкта нематеріальним активом, слід звернути увагу на те, що МСФЗ 38 вимагає відповідності визначенню даного активу. Як видно з тлумачення терміну, наведеного вище, основними критеріями виступають немонетарність, відсутність фізичної субстанції та можливість ідентифікації.

Для кращого розуміння сутності поняття «немонетарність» стосовно активу, слід звернутися до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Отже, немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Така характеристика, на думку Гусь А.В., робить акцент на розумінні нематеріальних активів як відповідної статті витрат суб'єкта господарювання, здатну в майбутньому принести йому певну економічну вигоду. Такий підхід відрізняється від того, що наведений у Податковому кодексі України, який розглядає нематеріальні активи як право. [4,5]

Фраза «не має фізичної субстанції» у визначенні згідно МСФЗ 38, на наш погляд, більш вдало демонструє сутність нематеріальних активів, ніж відповідний вислів «не має матеріальної форми» у

П(С)БО 8, адже слово «форма» демонструє зовнішню характеристику предмета. Зважаючи на те, що нематеріальний актив може міститися на матеріальному носії, його «форма» цілком може бути відчутною на дотик. Слово «субстанція» ж наголошує на природі об'єкта, яка є виключно інтелектуальною.

На нашу думку, важливо зупинитися на відокремленні нематеріального активу від його матеріального носія. Зазвичай вартість матеріального носія набагато менша, ніж вартість нематеріального активу. Набагато більше значення має сам інтелектуальний продукт, ніж його матеріальне втілення. Яскравим прикладом є комп'ютерна програма, що міститься на диску. Але окремо слід виділити ті випадки, коли програмне забезпечення невіддільне від об'єкту основних засобів та купується разом з ним. У такому разі програмне забезпечення є частиною групи основних засобів.

Щодо ідентифікованості нематеріального активу, варто зазначити, що П(С)БО 8 не містить розкриття змісту даної вимоги, на відміну від МСФЗ 38. Спираючись на міжнародний стандарт, можемо зробити висновок, що ідентифікований актив – це той актив, який може бути відокремлений від решти активів підприємства. З даного приводу слушне зауваження робить Дорожко Г.К., підкреслюючи необхідність наявності та чинності підтверджуючої документації на об'єкт нематеріальних активів. [6]

Отже, особливі риси нематеріальних активів у поєднанні з визначенням активів взагалі сформували критерії визнання, наведені у П(С)БО 8 та МСФЗ 38. Дані вимоги відображені у таблиці 1, згруповані у відповідності до нормативних джерел та шляхів надходження даних об'єктів на підприємство.

Таблиця 1

Критерії визнання нематеріальних активів у розрізі шляхів надходження за національним та міжнародним стандартами

ПСБО 8	МСФЗ 38
01	02
Придбання окремо	
- існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта;	- є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання;

- його вартість може бути достовірно визначена.	- собівартість активу можна достовірно оцінити.
Придбання при об'єднанні бізнесу	
-	- актив є відокремлюваним; - виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав (тобто існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу).
Незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання бізнесу	
-	- об'єкт відповідає визначенню активу; - може бути ідентифікованим.
Отримання на етапі розробки	
підприємство має: - намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; - можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; - інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.	підприємство має довести: - технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу; - свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його; - свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив; - як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди; - існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або корисність нематеріального активу;
	- наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу; - свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.

Отримання на етапі дослідження	
Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на дослідження.	Не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту).

Як видно з наведеної таблиці, критерії визнання нематеріальних активів за П(С)БО 8 були розроблені на основі МСФЗ 38 в тій частині, що стосується придбання об'єктів окремо. Так, використання нематеріального активу, як очікується, повинно призводити до отримання економічних вигід. На жаль, у П(С)БО 8, яким керуються підприємства, що обрали для себе складання звітності за національними стандартами, не наведене розшифрування терміну «майбутні економічні вигоди», тобто, бухгалтер не має змоги з'ясувати, що конкретно слід розуміти під даним поняттям. З іншого боку, МСФЗ 38 вказує, що майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу можуть виражатися у формі доходу від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інших вигід, які є результатом використання даного активу підприємством.

Що стосується аналізу ймовірності отримання таких економічних вигід у майбутньому, її, згідно МСФЗ 38, варто оцінювати за допомогою обґрунтованих та підтверджених припущень. Такі припущення дають можливість найкращим чином оцінити економічні умови протягом всього строку корисного використання активу.

Але виникає питання, де саме проведена межа, що розділяє достатній та недостатній ступені ймовірності. Як показують результати огляду національних та міжнародних стандартів обліку, такої інформації український бухгалтер у нормативній базі знайти не зможе. На нашу думку, доцільно звернутися до результатів досліджень Маценко Л.Ф. щодо методики відображення організаційно-економічних фактів господарського життя з невизначеними наслідками.

Автор посилається на таблицю, розроблену професором Соколовим Я.В., яка ілюструє розподіл ймовірності настання фактів господарського життя з невизначеними наслідками. Ймовірність розділена на дуже високий, високий, середній та малий ступені в залежності від відповідних ознак [7, с.426].

Маценко Л.Ф., проте, наголошує на складності практичної роботи бухгалтера та пропонує укрупнити розроблену професором Соколовим диференціацію ймовірностей прояву. Якщо ймовірність виникнення певного наслідку більше 50%, факт може вважатися високоймовірним. Навпаки, якщо ймовірність виникнення певного наслідку менше 50%, факт є малоймовірним [8].

Отже, на нашу думку, якщо зовнішні чинники, які мають, згідно МСФЗ 38, особливе значення, вказують, що ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від використання певного нематеріального активу є більшою, ніж 50%, такий об'єкт відповідає даному критерію визнання.

Отримання економічних вигід у майбутньому тісно пов'язане з такою важливою умовою визнання нематеріального активу, як можливість контролю. Такий критерій, як було вказано вище, є складовою визначення терміну активу взагалі. Згідно п.13 МСФЗ 38, контроль виражається у повноваженні отримувати майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу та можливості обмежувати доступ інших осіб до таких вигід. До того ж стандарт не обмежує спосіб здійснення контролю: він може бути юридичним або будь-яким іншим, хоча засвідчення юридичних прав дає змогу значно полегшити процес контролю.

Слід зазначити, що роз'яснення сутності контролю економічних вигід відсутнє як у П(С)БО 8, так і в інших національних стандартах обліку, що, на нашу думку, є значним недоглядом з боку вітчизняної законотворчості, адже на практиці досить часто виникають випадки, коли об'єкт не може бути визнаний нематеріальним активом саме за відсутності можливості обмежити доступ з боку інших осіб до економічних вигід від їх використання.

Наприклад, у результаті придбання ліцензії, що задовольняє вимогам зарахування її до необоротних активів за критеріями вартості та строку корисного використання, підприємство отримує невиключні права на неї. Фірма може лише використовувати даний об'єкт

інтелектуальної власності, але не може ним розпоряджатися (продавати, надавати у користування іншим), не має можливості здійснювати контроль у повному обсязі.

А. Невська вважає, що підприємство по суті не може контролювати жодну ліцензію, яка була придбана, адже Господарський кодекс України засвідчує: ліцензія – документ державного взірця, який підтверджує право суб'єкта господарювання на здійснення певного виду діяльності на визначений термін з обов'язковим дотриманням умов ліцензійного договору. [9,10]

У той же час Міністерство фінансів України у листі від 13.07.2009 року наголошує на тому, що вартість придбаних ліцензій слід визнавати у складі інших нематеріальних активів за умови відповідності критеріям визнання, хоча одна умова забезпечення контролю вже не може бути виконана. Маємо підстави стверджувати про наявність певного протиріччя на законодавчому рівні. [11, с. 866]

МСФЗ 38 та П(С)БО 8 збігаються у тій частині, що ставить критерієм визнання можливість достовірно оцінити вартість об'єкта. Але міжнародний стандарт більш детально обґрунтовує той факт, що придбаний окремо нематеріальний актив завжди буде відповідати критеріям визнання імовірності, адже ціна придбання, що складає вартість активу є відображенням очікування майбутніх економічних вигід від його використання. Дане уточнення є черговим свідченням більшої детальності та змістовності МСФЗ 38 у порівнянні з П(С)БО 8.

Відсутній у П(С)БО 8 опис вимог до визнання нематеріальних активів, які надійшли на підприємство шляхом придбання бізнесу. Критерії визнання за МСФЗ 38 збігаються з умовами ідентифікованості нематеріального активу. У протилежному випадку, якщо нематеріальний актив є невіддільним від придбаного бізнесу, його слід розглядати як гудвіл. Варто відзначити, що навіть П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» не містить інформації, яка б висвітлювала питання визнання нематеріального активу, який є ідентифікованим, у разі придбання бізнесу.

Скоп Х.І. окремо розглядає ситуацію, коли в результаті об'єднання бізнесу підприємство отримує нематеріальний актив, віддільний тільки разом із пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом або зобов'язанням. У такому разі нематеріальний актив визнається разом із відповідною статтею, з якою

він пов'язаний, якщо його справедлива вартість не може бути оцінена окремо. Такий підхід дозволить уникнути довільного розподілу грошових потоків між окремими нематеріальними активами у складі відповідної групи [12].

Порядок визнання незавершеного проекту з дослідження і розробки також не знайшов висвітлення у національних стандартах. Між тим, міжнародний стандарт висуває для такого об'єкту ту ж саму вимогу ідентифікованості, наголошуючи на необхідності відповідати визначенню активу.

Особливу увагу міжнародний та вітчизняний стандарти обліку приділяють нематеріальним активам, створеним власними силами підприємства, тобто внутрішньо генерованим, адже крім загальних критеріїв визнання нематеріальних активів, повинні виконуватися окремі вимоги.

Етап дослідження характеризується рисами, наведеними у П(С)БО 8 та МСФЗ 38 майже ідентично:

- запланованість;
- оригінальність (проведення вперше);
- мета - отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Крім того, у МСФЗ наведений перелік прикладів діяльності як з дослідження, так і розробки, що наочно ілюструє користувачам, у яких саме випадках варто розцінювати окрему діяльність як належну до такого етапу. Дана обставина, на нашу думку, є ще одним підтвердженням більшої детальності міжнародного стандарту обліку нематеріальних активів порівняно з вітчизняним.

Що стосується визнання нематеріальних активів, створених на етапі дослідження, П(С)БО 8 та МСФЗ 38 не припускають жодної можливості визнати їх, наголошуючи на необхідності віднесення таких витрат на витрати звітного періоду.

Тлумачення поняття «розробка» у МСФЗ 38 та П(С)БО 8 є ідентичними та включають такі ключові риси:

- застосування результатів наукових досліджень та інших знань;
- планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених продуктів до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Деякі нематеріальні активи, створені на етапі розробки, можуть бути зараховані на баланс підприємства, якщо задовольняють критеріям, відображеним вище. Як видно, перелік вимог за МСФЗ 38 значно ширший. Можна припуститися думки, що перший та другий критерії за П(С)БО 8 містять у собі другий, третій, п'ятий та шостий критерії, що значаться у МСФЗ 38, хоча, на наш погляд, більша деталізація вимог є запорукою чіткого розуміння, яке рішення приймати під час визнання або невизнання витрат на розробку окремим об'єктом нематеріальних активів.

Як показують дослідження Куцик П.О. та Дрогобицького І.М., відповідність першому критерію визнання витрат на розробку нематеріального активу за П(С)БО 8 залежить від самої діяльності з розробки, намірів керівництва і є дуже індивідуальною. Доведення можливості отримання від активу майбутніх економічних вигід є вкрай складним, як зазначають науковці, зважаючи на необхідність застосування методики дисконтування майбутніх грошових потоків, особливо у тих випадках, коли використання нематеріального активу може принести економічні вигоди тільки у зв'язку з іншим активом.

А достовірне визначення суми витрат, пов'язаних із розробкою можливе лише у разі ретельного ведення відповідних облікових книг та записів.

Також науковці звертають увагу на те, що часто підприємству важко відокремити діяльність на етапі розробки від діяльності на етапі дослідження. Така ситуація ускладнює визнання витрат на етапі розробки такими, що підлягають капіталізації [13, с. 95].

У такому випадку Комітет з МСБО рекомендує діяльність з розробки обліковувати так, як би її обліковували на початку досліджень. Тільки після того, як з'явиться можливість відповідним чином відобразити діяльність з розробки, понесені витрати можна враховувати в складі етапу розробки [14].

У якості прикладу доцільно навести питання щодо створення торгової марки. Неможливість задовольнити вимогу з достовірного визначення собівартості є причиною того, що витрати на створення торгової марки не можуть бути визнані як нематеріальний актив. Усі інші критерії дотримуються, адже розробка торгової марки завершена, об'єкт може бути реалізований та є джерелом отримання роялті. Але П(С)БО 8 та МСФЗ 38 однозначно встановлюють обмеження для

брендів, товарних знаків, торгових марок, що внутрішньо генеруються. Такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони були понесені. Причина криється у тому, що витрати на створення торгової марки цілком можна оцінити, але неможливо відділити від витрат на розвиток бізнесу взагалі, отже, достовірна оцінка у даному випадку неможлива.

У свою чергу Диба В.М. зазначає, що здійснення витрат на створення торгової марки може, як наслідок, привести до отримання значного розміру економічних вигід, і віднесення витрат до складу витрат на збут, а не їх капіталізація, матиме наслідком значні викривлення у статті «Нематеріальні активи» та у витратній частині Звіту про фінансові результати. Автор наголошує на тому, що така ситуація веде за собою отримання користувачами недостовірної інформації про підприємство [15].

Пожарська Л. у свою чергу доречно пропонує доповнити П(С)БО пунктом, який дозволив би визнавати нематеріальними активами внутрішньо генеровані торгові марки, якщо вони відповідають усім критеріям визнання [16].

Якщо ж дане питання розглянути з точки зору податкового обліку, стає очевидним невідповідність підходів. Як зазначається у п. 138.3.1 Податкового кодексу України, для розрахунку амортизації визначається вартість нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки). П. 138.3.2 містить перелік того, які об'єкти не підлягають амортизації, і серед них немає жодної згадки про витрати на створення торгової марки, з чого можна зробити висновок про необхідність нарахування амортизації на таких об'єкт у податковому обліку.

Також, на наш погляд, дослідження питання визнання нематеріальних активів неможливе без переліку тих витрат, які не можуть складати собівартість активів у бухгалтерському обліку. Така інформація проілюстрована на рисунку 1 та базується на даних П(С)БО 8 та МСФЗ 38.

Як бачимо, в цілому критерії невизнання за П(С)БО 8 та МСФЗ 38 відрізняються лише у частині витрат на підготовку та перепідготовку кадрів (які у міжнародних стандартах однозначно відносяться до складу організаційних витрат) та витрат на рекламу та просування продукції (міжнародні стандарти відносять їх до витрат

періоду на маркетинг). Також у п. 9 П(С)БО 8 зазначено, що даний стандарт на гудвіл не поширюється.

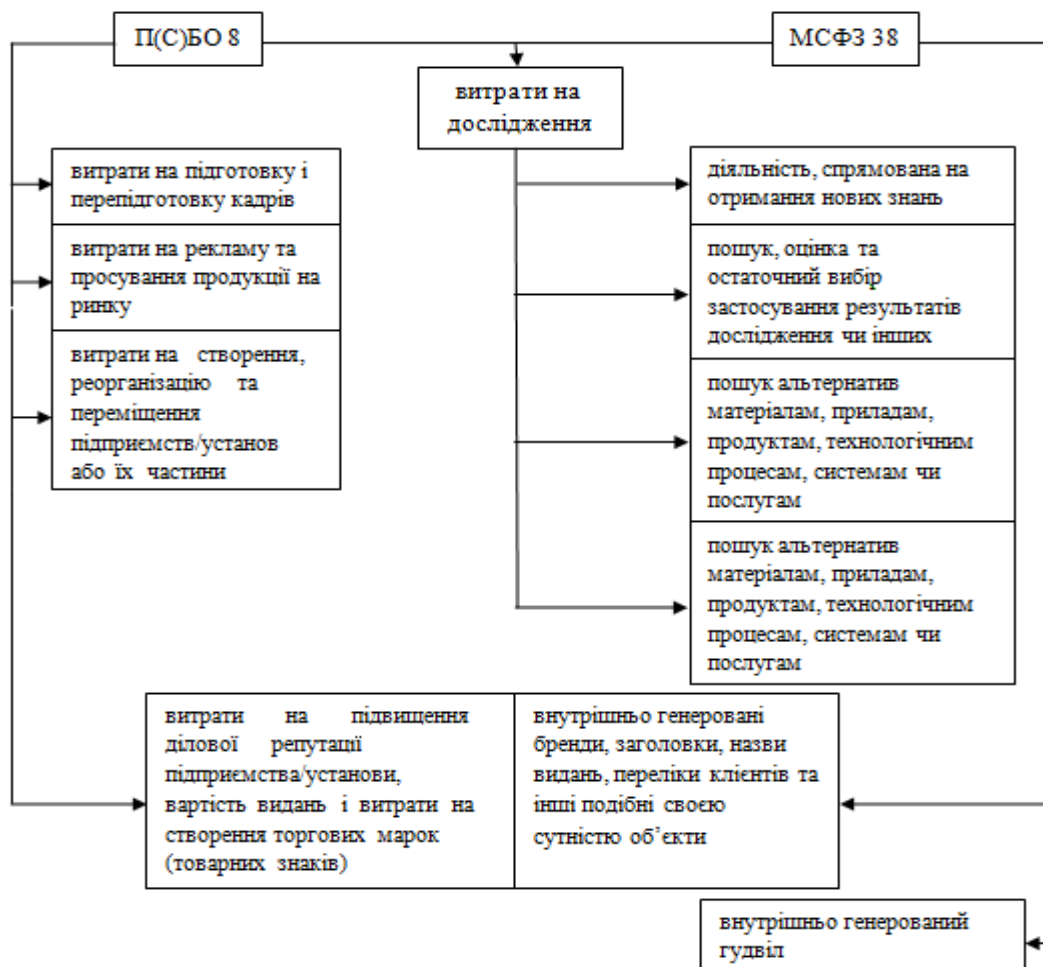


Рис. 1 Витрати, що не визнаються нематеріальними активами

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, аналіз критеріїв, якими слід керуватися бухгалтеру під час визнання нематеріального активу, запропоновані П(С)БО 8 та МСФЗ 38, показав, що, хоча національні стандарти обліку були розроблені на базі міжнародних, все ж існують моменти розбіжностей, які виражені у відсутності роз'яснень багатьох ключових моментів у П(С)БО.

Перш за все, на нашу думку, слід змінити визначення нематеріальних активів у П(С)БО 8 та замінити вислів «не має

матеріальної форми» на відповідний «характеризується інтелектуальною сутністю». Такий підхід дозволить уникнути прив'язки до матеріального носія нематеріального активу та точніше відобразитиме природу даного об'єкту обліку.

Також значним недоглядом з боку вітчизняних законотворців є відсутність у національному стандарті роз'яснення щодо ідентифікація нематеріального активу, адже даний критерій є одним із визначальних при визнанні нематеріального активу, особливо у разі надходження у результаті придбання бізнесу. І хоча термін «ідентифікований актив» знайшов своє відображення у П(С)БО 19, на наш погляд, необхідно доповнити саме П(С)БО 8 інформацією з цього приводу, враховуючи специфіку нематеріальності активу.

Так само вітчизняному стандарту «бракує» висвітлення термінів «майбутні економічні вигоди» та «контроль».

Ми також погоджуємось з пропозицією Дибби В.М. та Пожарської Л. щодо необхідності внести зміни у МСФЗ 38 та П(С)БО 8 у частині обмежень у визнанні витрат на створення торгової марки нематеріальним активом. На наш погляд, витрати на внутрішньо генеровану торгову марку мають право капіталізуватися, якщо їх реально та можливо відділити від витрат на розвиток бізнесу та інші маркетингові витрати.

Підбиваючи підсумок, варто підкреслити важливість та складність такого об'єкт обліку, як нематеріальний актив. Відсутність фізичної субстанції та велике розмаїття різних за призначенням і специфікою об'єктів інтелектуальної власності вимагають детального продумування кожного шляху у процесі обліку. Бухгалтер спирається на нормативну базу, яка повинна містити чітку та прозору інформацію, що виключає можливість будь-яких неузгодженостей. Як показують результати дослідження, на сьогодні існує значна необхідність в удосконаленні нормативно-правових актів та їх узгоджені між собою у тій частині, що стосується визнання нематеріальних активів.

Література

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затв. Міністерством фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс] –

Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів N 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IASB) 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999р. № 163 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

5. Гусь А. В. Еволюція поняття "нематеріальні активи" у законодавстві України [Електронний ресурс] / А. В. Гусь // Університетські наукові записки. - 2013. - № 3. - С. 277-284. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2013_3_41.

6. [Дорожко Г. К.](#) Проблеми ідентифікації об'єктів інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку / Г. К. Дорожко, О. В. Балашова // [Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності](#). - 2013. - Вип. 1(3). - С. 51-54. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaev_2013_1%283%29_11.

7. Бухгалтерский учет: Учебник / И.И.Бочкарева, В.А.Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.

8. Маценко Л.Ф. Методика відображення організаційно-економічних об'єктів фактів господарського життя з невизначеними наслідками на рахунках бухгалтерського обліку / Л.Ф. Маценко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 3 (57). – С.95 – 101. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/62018/59155>.

9. Невская А. Особенности учета и амортизации долгосрочной лицензии стоимостью свыше 2500 грн / Анастасия Невская. // "Интерактивная бухгалтерия". – 2014. – №52. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/oneanalytics/17761>.

10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (із змінами та доповненнями)// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, N 18, № 19-20, № 21-22, ст.144 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

11. Міністерство фінансів України. Лист N 31-34000-20-10/18896 від 13.07.2009. Щодо відображення в бухгалтерському обліку вартості придбаних ліцензій і комп'ютерних програм. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://consultant.parus.ua/?doc=05QAT55CE1>.

12. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка [Електронний ресурс] / Х. Скоп // [Бухгалтерський облік і аудит](#). - 2013. - № 8. - С. 10-19. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_8_3.

13. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П.О.Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.

14. Применение МСФО: в 3 т.; пер. с англ. – 2-е стер. изд. – М.: Альпиа Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1: Применение МСФО. – 1124 с.

15. Диба В. М. Нематеріальні активи: принципи визначення та визнання / В. М. Диба // Вчені записки: зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [редкол.: А. Ф. Павленко (відп. ред.) та ін.]. – Київ : КНЕУ, 2008. – Вип. 10. – С. 217–222.

16. [Пожарська Л.](#) Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів підприємств телебачення / Л. Пожарська // [Вісник Київського національного торговельно-економічного університету](#). - 2012. - № 1. - С. 33-43. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2012_1_5.

1. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku # 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti» zatv. Ministerstvom finansiv Ukrayiny vid 07.02.2013 r. # 73. [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

2. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 8 "Nematerial'ni aktyvy" (iz zminamy, vnesenymy z-hidno z Nakazamy Ministerstva finansiv N 627 vid 27.06.2013 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

3. Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku (IASB) 38 «Nematerial'ni aktyvy» [Elektronnyy resurs]: Standart, Mizhnarodnyy dokument vid 01.01.2012 r. – Rezhym dostupu: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

4. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku # 19 «Ob'yednannya pidpryyemstv», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 7 lypnya 1999r. # 163 [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

5. Hus' A. V. Evolyutsiya ponyattya "nematerial'ni aktyvy" u zakonodavstvi Ukrayiny [Elektronnyy resurs] / A. V. Hus' // Universytet-s'ki naukovi zapysky. - 2013. - # 3. - S. 277-284. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2013_3_41.

6. Dorozhko H. K. Problemy identyfikatsiyi ob'yektiv intelektual'noyi vlasnosti v bukhhalters'komu obliku / H. K. Dorozhko, O. V. Balashova // Teoretychni i praktychni aspekty ekonomiky ta intelektual'noyi vlasnosti. - 2013. - Vyp. 1(3). - S. 51-54. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaeiv_2013_1%283%29__11.

7. Bukhhalterskyy uchet: Uchebnyk / Y.Y.Bochkareva, V.A.Быков y dr.; Pod red. Ya.V. Sokolova. – M.: TK Velby, Yzd-vo Prospekt, 2004. – 768 s.

8. Matsenko L.F. Metodyka vidobrazhennya orhanizatsiyno-ekonomichnykh ob'yektiv faktiv hospodars'koho zhyttya z nevyznachenymy naslidkamy na rakhunkakh bukhhalters'koho obliku / L.F. Matsenko // Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya: ekonomichni nauky. – Zhytomyr: ZhDTU, 2011. – # 3 (57). – S.95 – 101. [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupu: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/62018/59155>.

9. Nevskaya A. Osobennosty ucheta y amortyzatsyy dolhosrochnoy lytsenzyi stoymost'yu svyshe 2500 hrn / Anastasya Nevskaya. // "Ynteraktyvnaya bukhhalteryya". – 2014. – #52. [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupa: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/oneanalytics/17761>.

10. Hospodars'kyy kodeks Ukrayiny vid 16.01.2003 # 436-IV (iz zminamy ta dopovnennyamy)// Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny (VVR), 2003, N 18, # 19-20, # 21-22, st.144 [Elektronnyy resurs] - Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

11. Ministerstvo finansiv Ukrayiny. Lyst N 31-34000-20-10/18896 vid 13.07.2009. Shchodo vidobrazhennya v bukhhalters'komu obliku vartosti prydbanykh litsenziy i komp"yuternykh prohramm. [Elektronnyy resurs] – Rezhym dostupu: <http://consultant.parus.ua/?doc=05QAT55CE1>.

12. Skop Kh. I. Bukhhalters'kyy oblik nematerial'nykh aktyviv: vyznannya ta otsinka [Elektronnyy resurs] / Kh. Skop // Bukhhalters'kyy oblik i audyt. - 2013. - # 8. - S. 10-19. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_8_3.

13. Kutsyk P.O., Drohobyt'skyy I.M., Plysa Z.P., Skop Kh.I. Oblikova kontseptsiya upravlinnya vartystyu nematerial'nykh aktyviv pidpryyemstva [Tekst] : monohrafiya / P.O.Kutsyk, I.M. Drohobyt'skyy, Z.P. Plysa, Kh.I. Skop. – L'viv : Rastr-7, 2016. – 268 s.

14. Prymenenye MSFO: v 3 t.; per. s anhl. – 2-e ster. yzd. – M.: Al'pya Byznes Buks, 2008. – Ch. 1: Prymenenye MSFO. – 1124 s.

15. Dyba V. M. Nematerial'ni aktyvy: pryntsypy vyznachennya ta vyznannya / V. M. Dyba // Vcheni zapysky: zb. nauk. pr. / M-vo osvity i nauky Ukrayiny, DVNZ «Kyyiv. nats. ekon. un-t im. Vadyma Het'mana»; [redkol.: A. F. Pavlenko (vidp. red.) ta in.]. – Kyyiv : KNEU, 2008. – Vyp. 10. – S. 217–222.

16. Pozhars'ka L. Ekonomichna sutnist' ta klasyfikatsiya nematerial'nykh aktyviv pidpryyemstv telebachennya / L. Pozhars'ka // Visnyk Kyyivs'koho natsional'noho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu. - 2012. - # 1. - S. 33-43. - Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2012_1_5.

Рецензент: Лоханова Н.О., д.е.н., професор, зав. кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету

21.03.2017