

Іван Мельник

Науковий керівник: д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.

Тернопільський національний економічний університет

КРИТЕРІЇ ВІДНЕСЕННЯ АКТИВУ ДО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Методологія бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [6], за практикою міжнародних відносин – Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [5]. Крім того, окремі положення обліку нематеріальних активів регламентуються наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року № 1327 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [4].

З певною мірою умовності можна стверджувати, що П(С)БО 8 є «скороченим» аналогом МСБО 38, тому особливості обліку нематеріальних активів доводиться вивчати на основі міжнародного аналога [3].

Згідно пункту 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 8 «нематеріальний актив» – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Аналогічне визначення містить МСБО 38, при цьому стандарт уточнює, що актив – це ресурс: 1) контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій; 2) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання [5].

У вітчизняній практиці аналогічне визначення активу наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». На відміну від вітчизняного стандарту, у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 аналізується відповідність дефініції «нематеріальний актив» критеріям активу. Зокрема, процедуру ідентифікації нематеріальних активів наведено в параграфі 12 МСБО 38, який визначає, що актив є ідентифікованим, якщо він: 1) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або 2) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав і зобов'язань.

Критерії ідентифікації використовуються для того, щоб відокремити нематеріальні активи від гудвілу (параграф 11 МСБО 38) [5]. Гудвіл, визнаний під час об'єднання бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних під час об'єднання бізнесу, які не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Через це гудвіл не відноситься до нематеріальних активів (параграф 48-49 МСБО 38).

Риси контролю наведено в параграфах 13-16 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 (зокрема, у параграфі 13 МСБО 38 зазначено, що суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід) [5].

Згідно з п. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [6].

Ці самі критерії зазначено і у параграфі 21 МСБО 38 [5]. При цьому в параграфі 22 МСБО 38 уточнюється, що суб'єкту господарювання доцільно оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, яка існуватиме протягом строку корисної експлуатації активу. Для цього суб'єкт господарювання повинен застосовувати судження, зроблене на підставі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім свідченням.

За нормами п. 7 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 нематеріальний актив, отриманий внаслідок розроблення, слід відображати в балансі за умов, що підприємство має: 1) намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; 2) можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу; 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням нематеріального активу [6].

Аналогічні умови визнання нематеріальних активів наведено і в параграфі 51 МСБО 38 [6]. Там аналогічно уточнюється, що у окремих випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньо генерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій. Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, згідно пункту 8 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, причому без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальними активами.

Згідно п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» та наказу Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року № 1327 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» не визнаються нематеріальними активами та підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені, витрати на: дослідження; підготовку і перепідготовку кадрів; рекламу та просування продукції на ринку; створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торговельних марок (товарних знаків). Такі ж правила використовують і в міжнародному обліку (параграфи 52-64 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»). При цьому там зазначено, що якщо суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розроблення внутрішнього проекту для створення нематеріального, він повинен розглядати витрати на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження (параграф 53 МСБО 38 «Нематеріальні активи»). На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може підтвердити існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Відповідно такі витрати визнаються витратами в періоді їх понесення (параграф 55 МСБО 38).

Прикладами діяльності з дослідження у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [5] наводять такі: 1) діяльність, спрямована на отримання нових знань; 2) пошук, оцінка й остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань; 3) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; 4) формулювання, розроблення, оцінка й остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам або послугам.

Нематеріальний актив, який виникає внаслідок розроблення (або ж етапу розроблення внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може підтвердити таке [3] (параграф 57 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38) [5]: 1) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу; 2) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його; 3) свою здатність продати нематеріального активу або ж використовувати його; 4) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріальних активів чи для самого нематеріального активу; 5) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розроблення та використання чи продажу нематеріальних активів; 6) здатність достовірно оцінити витрати, які відносяться до нематеріальних активів протягом його розроблення.

Ці самі критерії можна використовувати і в системі національних стандартів, про що свідчить п. 2.2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [4].

Придбані (створені) нематеріальні зараховуються на баланс підприємства за первісною

вартістю (п. 10 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи») [6].

Відповідно до п. 11 П(С)БО 8 [6] первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (окрім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Аналогічний підхід до визначення первісної вартості нематеріальних активів використовується і в параграфі 27 МСБО 38 [5]. Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат із придбанням нематеріальних активів у параграфі 28 МСБО 38 [5] зазначено: 1) витрати на виплати працівникам, які пов'язані безпосередньо з приведенням активу до робочого стану; 2) гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану; 3) витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу. Приклади витрат, які не є складовою собівартості нематеріальних активів, наведено у параграфі 29 МСБО 38 [5]: 1) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу); 2) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); 3) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31). Так само пропонується вести облік процентів і в § 32 МСБО 38.

В умовах глобалізації економіки стратегічне управління формує новий етап розвитку науки про облік. Якщо облік ХХ ст. був спрямований лише на реєстрацію фактів господарської діяльності, що давало можливість здійснювати оперативне управління, то сьогодні його інформація забезпечує не лише потреби процесів виробництва та реалізації продукції, а й передбачає аналіз діяльності з урахуванням цілей на перспективу, використовуючи при цьому інформацію про головні чинники успіху: інновації в технологічних процесах та якість продукції з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства [1, с. 536].

На думку проф. Бруханського Р. Ф. у розглянутих вище поглядах вчених наголошується на необхідності відображення в обліково-аналітичній системі нових об'єктів – інновацій та інтелектуального капіталу, які займають важливе місце в процесі формування і реалізації стратегії підприємства [2, с. 165].

Для забезпечення практичної реалізації таких пропозицій необхідно враховувати відсутність таких об'єктів у національних облікових стандартах, зокрема в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

Це викликає проблемні питання, оскільки передусім слід виявити відмінності інновацій та інтелектуального капіталу від нематеріальних активів, інтелектуальної власності й витрат на НДДКР, а потім говорити про можливість їх введення до складу облікової системи.

Список використаних джерел

1. Агробізнес: проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку : кол. моногр. / за заг. ред. Г. Є. Жуйкова, Я. В. Сухій, В. С. Ніценка. Кн. 2. Одеса : ТОВ «Лерадрук», 2012. 656 с.
2. Бруханський Р. Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2014. № 1 (67). С. 163–169.
3. Карпова В. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання й оцінка / ЛІГА : ЗАКОН. – Режим доступу: <https://report.ligazakon.net/buhgalterskyj-oblik-nematerialnyh-aktiviv-vyznannya-j-otsinka/>.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 30.06.2017 р., виданий Радою з МСБО зі змінами станом на 1 січня 2012 року.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.