

Половинчак Л.А., к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Херсонський національний технічний університет

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Половинчак Л.А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку нематеріальних активів. У статті здійснено порівняльний аналіз обліку нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Проведений порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО дав змогу визначити певні розбіжності щодо обліку нематеріальних активів. На основі цього запропоновано заходи, що забезпечать належну систематизацію вітчизняної законодавчої бази облікової системи, її гармонізацію та узгодженість із міжнародними стандартами фінансової звітності, котрі сприятимуть належній організації, веденню та відображенню у фінансовій звітності об'єктивної й неупередженої інформації про нематеріальні активи.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нематеріальні активи, класифікація, оцінка об'єкта, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Половинчак Л.А. Сравнительный анализ национальных и международных стандартов учета нематериальных активов. В статье проведен сравнительный анализ учета нематериальных активов по национальным и международным стандартам бухгалтерского учета. Проведенный сравнительный анализ П(С)БУ и МСБУ позволил определить определенные отличия в бухгалтерском учете нематериальных активов. На основе этого предложены меры, которые обеспечат должную систематизацию отечественной законодательной базы учетной системы, ее гармонизацию и согласованность с международными стандартами финансовой отчетности, которые будут способствовать надлежащей организации, ведению и отражению в финансовой отчетности объективной и непредвзятой информации о нематериальных активах.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, нематериальные активы, классификация, оценка объекта, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, международные стандарты бухгалтерского учета.

Polovynchyk L.A. Comparative analysis of national and international accounting standards for intangible assets. In the article the comparative analysis of accounting for intangible assets according to national and international accounting standards. Comparative analysis of national and international accounting standards allowed us to determine specific differences regarding accounting of intangible assets. Based on the proposed measures which will ensure systematization of the national legislation of the accounting system, its harmonization and convergence with international financial reporting standards that will facilitate the proper organization, management and reflected in the financial statements objective and unbiased information about intangible assets.

Key words: accounting, intangible assets, classification, valuation, national provisions (standards) of accounting, international accounting standards.

Постановка проблеми. З кожним етапом розвитку в Україні збільшується частка нематеріальних активів, які не лише збільшують економічні вигоди підприємства, але й впливають на підвищення його конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості.

Раніше проведені дослідження багатьма науковцями в системі чинного вітчизняного законодавства стосовно обліку нематеріальних активів засвідчили, що нині в Україні нормативно-правова база потребує удосконалення, а саме проведення низки заходів, таких як подальша гармонізація вітчизняних стандартів до міжнародних, постійне оновлення та удосконалення законодавчої бази, що регулює захист різних прав власності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем обліку, а саме трактуванню,

класифікації та оцінці нематеріальних активів як на вітчизняному, так і на зарубіжному рівнях, приділили увагу у своїх працях такі вчені, як, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.В. Герасимчук, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, В.Ф. Палій, В.Я. Савченко, Л.В. Чижевська.

Постановка завдання. Мета статті полягає у проведенні порівняльного аналізу методології обліку нематеріальних активів згідно з національними та міжнародними стандартами та визначенні спільних рис і розбіжностей щодо ведення їх обліку, зокрема, обґрунтування заходів належної організації, ведення та відображення у фінансовій звітності об'єктивної й неупередженої інформації про нематеріальні активи.

Виклад основних результатів. Нині міжнародні стандарти не лише узагальнюють накопиче-

ний досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку та звітності. А також існує багато спільних рис між П(С)БО та МСБО. Методологічні основи формування бухгалтерського обліку інформації про нематеріальні активи регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі П(С)БО 8). Загальні правила ведення обліку нематеріальних активів відображені і в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (далі МСБО 38).

Згідно з П(С)БО 8 нематеріальний актив (далі НМА) – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [2]. А МСБО 38 трактує поняття «нематеріальний актив» як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [3].

Окрім трактування поняття «нематеріальний актив», доцільно порівняти класифікації об'єкта за МСБО 38 та П(С)БО 8. У п. 119 МСБО 38 зазначено, що клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. Різновид рекомендованих класів нематеріальних активів наведений на рис. 1.

А в п. 5 П(С)БО 8 виділені такі групи нематеріальних активів (рис. 2).

Отже, з наведеної в МСБО 38 класифікації видно, що вона дещо відрізняється від наведених груп нематеріальних активів в П(С)БО 8, але теж зводиться до переліку видів нематеріальних активів з метою привласнення їм облікового рахунку.

Що стосується П(С)БО 8, то облік ведеться щодо кожного об'єкта за групами, а в МСБО 38 не визначається.

Дуже важливим моментом є оцінка об'єкта, а саме первісна оцінка, переоцінка (уцінка, дооцінка) (табл. 1).

Наступним напрямом дослідження виступає процес нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів. У П(С)БО 8 нарахування здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством у разі визнання цього об'єкта активом; згідно з МСБО 38 це слід починати, коли цей актив є наочним для використання. Також існують об'єкти з визначеним та невизначеним строком корисного використання (рис. 3).

Окремі аспекти нарахування амортизації та строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів наведені в табл. 2 [1; 2; 3].

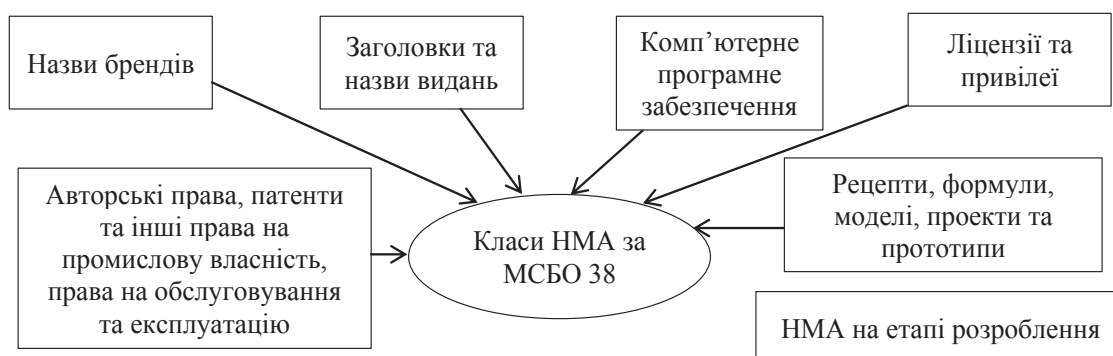


Рис. 1. Класи нематеріальних активів згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи»

Джерело: складено за [3]

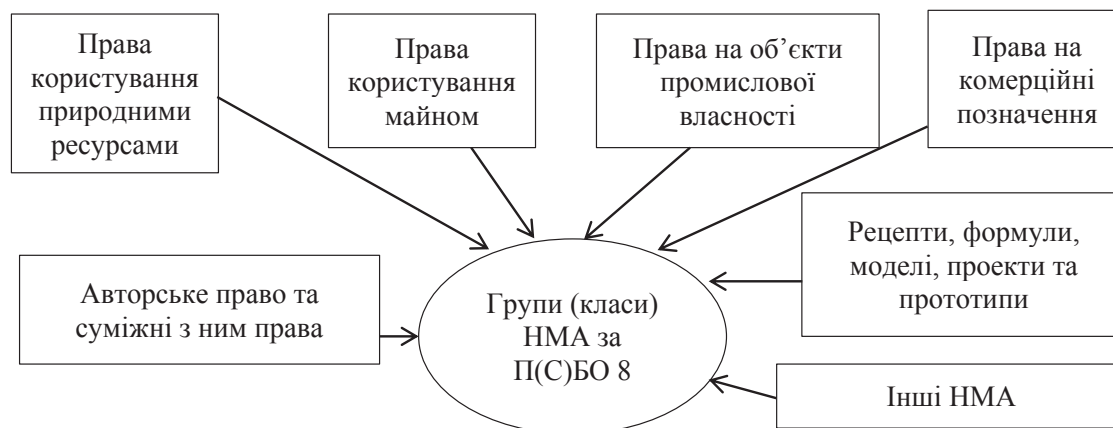


Рис. 2. Групи (класи) нематеріальних активів за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Джерело: складено за [2]

Отже, підприємства, згідно з п. 27 П(С)БО 8, можуть самостійно вибирати метод нарахування амортизації нематеріальних активів та переглядати їх в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід.

Таким чином, здійснений порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО свідчить про те, що існують певні розбіжності щодо обліку нематеріальних активів. А для удосконалення нормативно-правової бази необхідним є проведення низки заходів (рис. 4).

Запропоновані заходи забезпечать належну систематизацію вітчизняної законодавчої бази облікової системи, її гармонізацію та узгодженість з міжнародними стандартами фінансової звітності, що сприятиме належній організації, веденню та відображенню у фінансовій звітності об'єктивної й неупередженої інформації про нематеріальні активи [6].

Висновки. У підсумку можна зробити висновок, що між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку щодо нематеріальних активів є низка як спільних, так і відмінних рис. Однак в аспекті оцінки, переоцінки, визначення строку корисного використання є вагомі відмінності.

У П(С)БО 8 відсутні положення та пояснення щодо можливості ідентифікації нематеріального активу для розмежування його з гудвілом. У МСБО 38 наведено критерії можливості ідентифікації у визначенні нематеріального активу. У МСБО 38 цьому питанню присвячені пункти 33–43, тоді як у П(С)БО 8 про таке надходження нематеріального активу не згадується. У МСБО 38 є розділ «Внутрішньо генерований гудвіл» (п. п. 48–50). У П(С)БО 8 взагалі відсутні поняття «гудвіл», а також будь-які положення і пояснення щодо цього [7]. П(С)БО мають дещо обмежені вимоги щодо розкриття інформації. Це позбавляє користувачів фінансових звітів, складених за П(С)БО, корисної інформації, необхідної для прийняття рішень.

Проте є низка спільних рис: у П(С)БО 8 нині визначення нематеріального активу повністю співпадає з визначенням МСБО 38; схожа класифікація нематеріальних активів; придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, а також інших витрат, пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний до використання за призначенням [4].

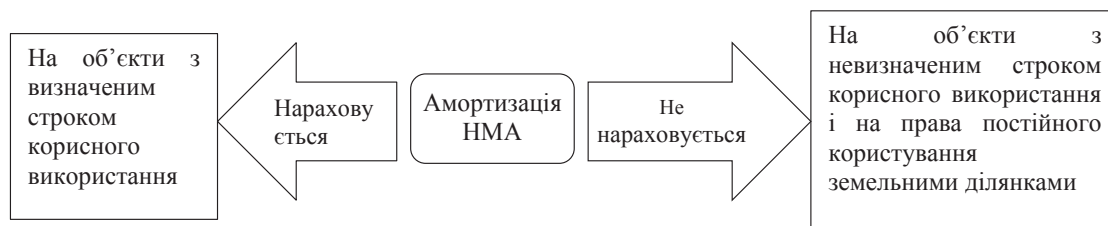


Рис. 3. Нархування амортизації на нематеріальні активи

Джерело: складено за [2]

Таблиця 1

Порівняльні аспекти щодо оцінки нематеріальних активів у П(С)БО 8 та МСБО 38

Ознака	П(С)БО 8	МСБО 38
Шляхи отримання об'єкта [2; 3]	– Створений власними силами; – з оплатою грошовими коштами; – в обмін на подібний актив; – в обмін на неподібний актив; – безоплатно отриманий актив; – як внесок до статутного капіталу; – за об'єднання підприємств; – НМА, сплачені	– Придбавати окремо; – придбавати як частину об'єднання бізнесу; – придбавати за рахунок державних грантів; – отримувати шляхом обміну; – внутрішньо генерувати.
Первісна оцінка нематеріальних активів [4]	Відповідно до п. 13 первісною вартістю є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8.	Підприємство може вибрати початкове визнання як нематеріальних активів, так і гранту за справедливою вартістю.
Переоцінка нематеріальних активів [5]	Відповідно до п. 19 переоцінка може проводитись за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив.	Два підходи: – після первісного визнання нематеріальний актив повинен враховуватися за собівартістю; – після первісного визнання нематеріальний актив повинен враховуватися за переоціненою вартістю, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки.

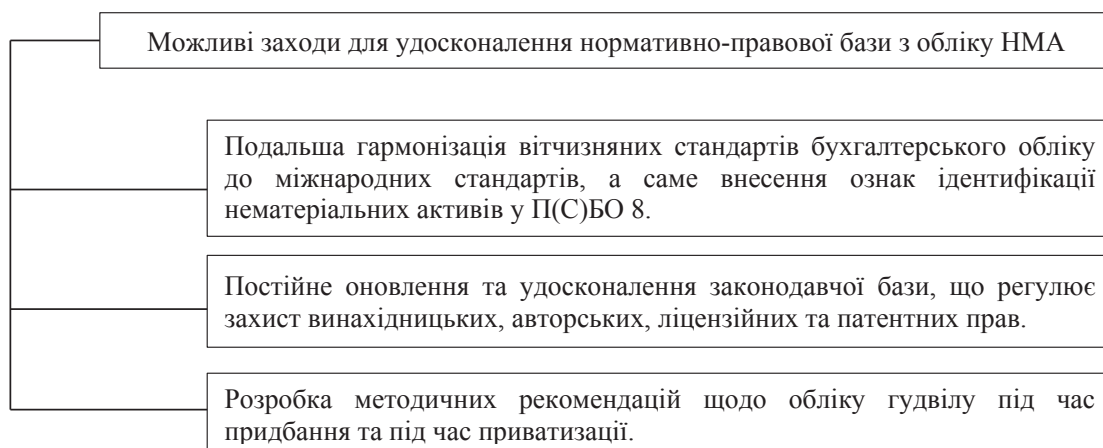


Рис. 4. Можливі заходи для удосконалення нормативно-правової бази з обліку нематеріальних активів

Джерело: складено за [2]

Таблиця 2

Порівняльні аспекти щодо нарахування амортизації та строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів [1; 2; 3]

Ознака	П(С)БО 8	МСБО 38
Під час визначення строку корисної експлуатації необхідно враховувати:	<ul style="list-style-type: none"> – строки корисного використання подібних активів; – правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; – моральний знос, що передбачається; – очікуваний спосіб використання активу підприємством/установою; – залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи. 	<ul style="list-style-type: none"> – технічне, технологічне та інші види старіння; – стабільність галузі, в якій функціонує актив, зміни попиту на нього; – очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів; – рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід для активу; – залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів підприємства.
Методи нарахування амортизації	<ul style="list-style-type: none"> – прямолінійний метод; – метод зменшення залишкової вартості; – метод прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний метод; – виробничий метод. 	<ul style="list-style-type: none"> – прямолінійний метод; – метод зменшення залишку; – метод суми одиниць продукції.
Періодичність нарахування амортизації	Щомісячно: початок нарахування відбувається з місяця, наступного за місяцем зарахування об'єкта на баланс підприємства; завершення нарахування відбувається з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.	Відповідно до п. 97 нарахування амортизації слід починати, коли цей актив є наявним для використання.
Ліквідаційна вартість	<p>Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:</p> <ul style="list-style-type: none"> – коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; – коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку, а також очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта. 	

Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами, внесеними Законом України від 20 вересня 2011 року № 3741-VI) за редакцією станом на 15 квітня 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» : затв. Наказом Міністерства фінансів України зі змінами від 27 червня 2013 року № 627 (з1242-13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
4. Іванова В.В. Облік нематеріальних активів згідно з національним та міжнародним стандартами бухгалтерського обліку / В.В. Іванова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2013. – Вип. 1 (2). – С. 63–68. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2013_1%282%29__11.
5. Кузнецова С.О. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : [навч. посібник] / С.О. Кузнецова, І.Б. Чернікова. – Х., 2016. – 317 с.
6. Рилєєв С.В. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку / С.В. Рилєєв, А.Л. Романчук // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 1. – С. 368–374. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvbdfa_2013_1_40.
7. Аналіз відмінностей обліку нематеріальних активів за національними П(С)БО від обліку за МСФЗ (порівняння МСБО 38 та П(С)БО 8) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://biznesinalogi.com/analiz-vidminnostej-obliku-nematerialnix-aktiviv-za-nacionalnimi-psbo-vid-obliku-za-msfz-porivnyannya-msbo-38-ta-psbo-8>.