

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 7, 2013

[Назад](#)

[Головна](#)

УДК 657.421.3

Ю. В. Великий,
д. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв
О. О. Ляховець,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економічної теорії та міжнародної економіки,
Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Y. V. Velykiy,
doctor of economic sciences, associate professor, associate professor of accounting and audit cathedra,
Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv
O. O. Liakhovets,
candidate of economic sciences, associate professor, associate professor of economic theory and international economics cathedra,
Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv

COMPARATIVE ANALYSIS OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS STANDARDS IN UKRAINE AND FOREIGN COUNTRIES

В статті аналізуються основні підходи, що застосовуються в зарубіжній та вітчизняній практиці для обліку нематеріальних активів. Серед них – принципи GAAP, стандарти IAS. Основні відмінності з українськими стандартами полягають у складі нематеріальних активів, методах їх амортизації та оцінки їх доходності.

The article is devoted to the analysis of basic approaches that are used in foreign and domestic practices in accounting of intangible assets. There are principles of GAAP, standards of IAS among them. Main differences between foreign and Ukrainian standards consists of structure of intangible assets, methods of their depreciation and profitability evaluation.

Ключові слова: нематеріальні активи, оцінка доходності, амортизація, стандарти бухгалтерського обліку, гудвіл, роялті.

Keywords: intangible assets, profitability evaluation, depreciation, accounting standards, goodwill, royalty.

Постановка проблеми. Сучасні ринкові перетворення зумовили неухильне зростання нематеріальних активів, що проявляються у вигляді прав, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності та діловою репутацією в майновому комплексі промислових підприємств. Адекватна оцінка прав підприємства, його позицій на ринку забезпечує формування інформації про його конкурентоспроможність, про потенційні вигоди від ринку, користувачами якої виступають як власники, так і інвестори. Саме нематеріальні активи відіграють не останню роль у формуванні списку «блакитних фішок» на біржі ПФТС, те ж саме відбувається і на всесвітньо відомих біржах – Нью-Йоркській фондовій біржі, Токійській, Лондонській тощо. Важливе значення нематеріальні активи мають й при первинному публічному розміщенні (ПРО).

Основним джерелом інформації в зазначених операціях виступає фінансова звітність підприємств. Отже, адекватна оцінка нематеріальних активів, підходи до їх обліку та відображення в балансі підприємства, відіграють важливу роль при здійсненні операційної та інвестиційної діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем обліку та аналізу нематеріальних активів присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних учених, зокрема, К.В. Рубанова, В.Манакіна, Д.Нортон, О.С.Фурманчук, А.В.Нижник, А.О.Саюна та інших. Однак в дослідженнях проблем бухгалтерського обліку нематеріальних активів не знайшли повного розв'язання ряд питань, а саме виділення нематеріальних активів з усієї сукупності об'єктів обліку, систематизація та застосування способів їх оцінки, а також удосконалення методики аналізу доходності інтелектуальної власності.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є виявлення переваг і недоліків національних стандартів бухгалтерського обліку шляхом їх порівняння з подібними стандартами (положеннями) в міжнародній практиці. Для цього передбачено дослідити особливості кожної системи стандартів, зокрема, GAAP, SFAS, ПБУ та П(С)БО; виявити схожі та відмінні риси, надати їм оцінку.

Виклад основного матеріалу дослідження. В даній роботі ми здійснимо порівняльну оцінку таких основних підходів до обліку нематеріальних активів, як американська система бухгалтерського обліку GAAP, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS) як частина Міжнародних стандартів фінансової звітності (SFAS), українські стандарти П(С)БО, а також російські ПБУ.

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP) розглядають в якості нематеріальних активів патентні права, авторські права, гудвіл, організаційні витрати і витрати на відкриття бізнесу.

Принципи GAAP розглядають наявність основних чотирьох характеристик нематеріальних активів:

- 1) вони не мають фізичного прояву;
- 2) дають майбутні економічні переваги, але вартість цих переваг важко визначити;
- 3) час їх корисного використання не може бути чітко визначено;
- 4) їх використовують переважно в операційній, а не в інвестиційній діяльності підприємства.

Амортизаційні відрахування здійснюються так само, як і для основних засобів на підприємстві. Період використання визначається для кожного активу окремо, на основі якого розраховується норма амортизації лінійним методом. В якості винятку можна використовувати також кумулятивний метод амортизації.

В стандарті 38 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) під нематеріальними активами розуміється певний негрошовий актив в нематеріальній формі. Відповідно до п.38.8 стандартів нематеріальний актив володіє такими властивостями:

- 1) його вартість та його наявність можуть бути визначені;
- 2) контроль (можливість отримувати вигоди від використання активу);
- 3) майбутні економічні вигоди (у вигляді доходів або зниження майбутніх витрат) [10].

До складу нематеріальних активів за Міжнародними стандартами можуть бути включені програмне забезпечення, патенти, авторські права, списки клієнтів, права на обслуговування, ліцензії, імпортні квоти, франшизи, ділові зв'язки, маркетингові права [9]. Однак, як і в Україні, маркетингові права, списки клієнтів, торгові марки та інше не визнаються активами.

Нематеріальні активи, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, з метою проведення їх амортизації поділяються на дві категорії:

- активи, що мають невизначений строк корисного використання, тобто не існує осяжних границь періоду, протягом якого актив буде генерувати притік грошових коштів. Вважається, що в цьому випадку строк корисного використання слід обмежити 20 роками;
- активи, що мають визначений (обмежений) строк корисного використання, коли організація очікує притік економічних вигод від нематеріального активу протягом обмеженого строку дії.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється лише прямолінійним методом. В той же час, якщо нематеріальний актив має невизначений строк служби і при цьому 20 років категорично відкидаються, то він не підлягає амортизації, а підлягає щорічній перевірці на знецінення.

Згідно із російським положенням з бухгалтерського обліку «Облік нематеріальних активів» (ПБУ 14/2007) для прийняття до бухгалтерського обліку об'єкта в якості нематеріального активу необхідно одночасне виконання таких умов:

- а) об'єкт здатен приносити організації економічні вигоди в майбутньому, зокрема, об'єкт призначений для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт або наданні послуг, для управлінських потреб організації або для використання в діяльності, спрямованій на досягнення цілей створення некомерційної організації (у тому числі в підприємницькій діяльності, що здійснюється у відповідності до законодавства РФ);
- б) організація має право на отримання економічних вигод;
- в) можливість виділення або відділення (ідентифікації) об'єкта від інших активів;
- г) об'єкт призначений для використання протягом тривалого часу, тобто терміну корисного використання, тривалістю понад 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців;
- д) організацією не передбачається продаж об'єкта протягом 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців;
- е) фактична (первісна) вартість об'єкта може бути достовірно визначена;
- є) відсутність у об'єкта матеріально-речової форми.

Визначення терміну корисного використання нематеріального активу здійснюється виходячи із:

- строку дії прав організації на результат інтелектуальної діяльності або засіб індивідуалізації і періоду контролю над активом;
- очікуваного строку використання активу, протягом якого організації передбачає отримувати економічні вигоди (або використовувати в діяльності, спрямованій на досягнення цілей створення некомерційних організацій).

При цьому строк корисного використання нематеріального активу не може перевищувати терміну діяльності організації [1].

Амортизація нараховується такими методами: лінійний спосіб, спосіб зменшення залишку, спосіб списання вартості продукції пропорційно об'єму продукції (робіт). В умовах обмеженої інформації щодо майбутніх економічних вигод перевага віддається лінійному способу.

Важливим є те, що на відміну від українського законодавства, в Російській Федерації до нематеріальних активів відноситься гудвіл (ділова репутація), чому присвячено окремий розділ Положення [1]. При цьому ділова репутація як окремий вид активів може амортизуватися протягом двадцяти років, але не більше, ніж термін діяльності підприємства.

Відповідно до українського стандарту П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3] нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. До складу нематеріальних активів включаються права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні призначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи. Даний стандарт не поширюється на гудвіл, нематеріальні активи, витрати на придбання яких визнаються роєлті. Крім того, не визнаються нематеріальним активом:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок.

В Україні ж Податковим кодексом України [2] передбачено, що граничний термін використання встановлюється відповідно до групи нематеріальних активів, яких визначено шість, зокрема для кожної групи застосовуються строки, протягом яких нараховується амортизація, що зазначені у правовстановлюючому документі. В деяких групах (четверта та п'ята) зазначено мінімальний строк, протягом якого нараховується амортизація: відповідно не менш як 5 років та не менш як 2 роки. В той же час, якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації. Однак у П(С)БО 8 також вказано, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. А щодо податкової амортизації, то в цьому ж П(С)БО 8 зазначено, що підприємство може застосовувати строки корисного використання нематеріальних активів, встановлені податковим законодавством. Така неконкретність викликає багато питань у бухгалтерській практиці.

Щодо методів амортизації нематеріальних активів, то як податковим законодавством, так і П(С)БО 8 передбачено, що можуть застосовуватися усі п'ять методів амортизації, якщо їх застосування є доцільним. При неможливості визначення умов отримання майбутніх економічних вигод перевага має віддаватися прямолінійному методу. В цьому полягає основна відмінність принципів американського та українського обліку нематеріальних активів. З одного боку, українське законодавство припускає багато більше можливостей для планування амортизаційних відрахування з нематеріальних активів, в той час як американська система обмежена двома методами. З іншого боку, відмінності в амортизаційній політиці підприємств одного виду економічної діяльності сприятиме погіршенню конкурентних переваг одного з них, але в той же час надаватиме більше альтернатив для покращення фінансового становища компаній.

На відміну від основних засобів, для списання нематеріальних активів не потрібно очікувати їх повного фізичного зносу або продажу. Переважно списання здійснюється при досягненні нульової вартості, за винятком випадків, коли існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкту наприкінці строку його корисного використання та коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Отже, в підходах до обліку та амортизації нематеріальних активів, їх складу існують явні відмінності. Відобразимо їх у вигляді таблиці (див. табл. 1).

Таблиця 1.
Порівняльна характеристика різних систем обліку нематеріальних активів

Система обліку	Елементи, що відносяться до нематеріальних активів	Термін корисного використання й амортизації	Метод амортизації
GAAP	Патентні права, авторські права, гудвіл, організаційні витрати, витрати на відкриття бізнесу	Термін корисного використання чітко не визначено; залежить від терміну, протягом якого актив приносить економічні вигоди	Основний – лінійний; в деяких випадках – кумулятивний
IAS	Програмне забезпечення, патенти, авторські права, права на обслуговування, ліцензії, імпортні квоти, франшизи <i>Списки клієнтів, маркетингові права, торгові марки, ділові зв'язки активами не визнаються</i>	Термін корисного використання обмежений строком отримання економічних вигод від нематеріального активу; якщо його неможливо визначити, то приймається термін у 20 років	Виключно прямолінійний метод
ПБУ	Результати інтелектуальної праці, науково-технічних розробок, ноу-хау, товарні знаки, твори	Термін корисного використання обмежений строком дії прав на результат інтелектуальної	Лінійний метод; метод зменшення залишку; метод списання

	мистецтва і науки; програмне забезпечення; ділова репутація <i>Ділова репутація формується під впливом факторів стабільності покупок, репутації якості, навичок маркетингу та збуту; ділових зв'язків, досвіду управління, рівня кваліфікації персоналу</i>	діяльності або строком, протягом якого організація передбачає отримувати економічні вигоди; строк також обмежений терміном існування організації	вартості продукції пропорційно об'єму продукції
П(С)БО	Права користування природними ресурсами, майном, права на комерційні призначення, на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи. <i>Стандарт не поширюється на гудвіл та нематеріальні активи, витрати на придбання яких визнаються роємлі</i>	Строк корисного використання обмежується тим, що зазначений у правостановлюючому документі; для 4 і 5 груп – відповідно не менше 5 і 2 років; в інших випадках – 10 років.	Прямолінійний метод Метод зменшення залишкової вартості Метод прискореного зменшення залишкової вартості Кумулятивний метод Виробничий метод

Таким чином, найбільш широкий спектр елементів нематеріальних активів, облік яких регулюється законодавством, встановлені стандартами GAAP та положеннями бухгалтерського обліку Російської Федерації. Це, з одного боку, дозволяє відображати реальну ринкову вартість підприємства, використати усі конкурентні переваги підприємства для відображення його цінності перед інвесторами. Разом з цим, підприємства мають достатньо свободи для відображення нематеріальних активів у бухгалтерському обліку, нарахування амортизації та визначенні строків корисного використання активів. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку є більш жорсткими, що вирівнює можливості підприємств для залучення інвестицій. Це зумовлено чітко визначеними правилами амортизації, відсутністю серед нематеріальних цінностей, що визнаються активами, елементів, вартість яких визначити достатньо проблематично, таких, як ділові зв'язки, маркетингові права тощо. Щодо України, то вона поєднала демократичність у виборі методів амортизації та термінів корисного використання нематеріальних активів та значну обмеженість елементів, що визначені у П(С)БО 8 як нематеріальні активи. Всі зазначені елементи мають чітке юридичне призначення і зв'язок безпосередньо з виробничою та науково-технічною діяльністю підприємства.

Збереження економічних вигод, які приносять об'єкти нематеріальних активів, на сьогоднішній день є питанням економічної безпеки підприємства [7, с. 113]. Одним з аспектів економічної безпеки є збереження переваг підприємств при їх об'єднанні. В Україні розширення стандартів П(С)БО значно збільшило можливості підприємств керувати своєю вартістю при об'єднанні. Так, в 1999 році було введено П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», який дозволив відображати при таких операціях з підприємствами в балансі гудвіл. І хоча рівень розвитку ринкової економіки в Україні достатньо відстає від країн Європи і США, деякі підприємства скористалися даною можливістю. Як приклад, можна привести ПАТ «Укртелеком», що декларує у своїй фінансовій звітності з 2008 по 2011 рік гудвіл вартістю відповідно у 226378 та 219747 тис. грн. [4, с. 46; 5, с. 69].

Незважаючи на більш досконалі стандарти бухгалтерського обліку, в зарубіжних країнах так само, як і в Україні, проблемним залишається питання обліку нематеріальних активів, створених самим підприємством, а також придбаних.

Так, коли компанія Майкрософт опублікувала свій фінансовий звіт, в якому вартість капіталу була оцінена в 68 млрд. дол., багато спеціалістів в цій сфері бізнесу погодились, що дана вартість підприємства в 4 рази менше за дійсну [8].

Подібна проблема пов'язана якраз із заборобою включати в активи підприємств ділові зв'язки (і вважати їх нематеріальними активами), списки клієнтів, торгові марки та інші нематеріальні активи, що значно впливають на вартість бізнесу. З одного боку, відображенням вартості цих активів може бути гудвіл, який включається до розділу I активів балансу, однак з іншого боку, кожне з цих активів сам по собі здатен приносити економічні вигоди підприємству. Багато активів, які відображаються в балансі, враховуються по вартості їх придбання, а не за справедливою ринковою ціною, яка може бути набагато вищою за бухгалтерську.

Розв'язанням цієї проблеми спеціалісти бачать внесення змін в GAAP, IAS, національні стандарти, враховуючи досвід інших країн. На поточному етапі, підприємствам США та Європи дозволено в коментарях до фінансових звітів включати інформацію про реальну ринкову вартість тих нематеріальних активів, які приносять найбільшу економічну вигоду в поточній діяльності підприємства. Можливо, використання даного досвіду в національних стандартах бухгалтерського обліку дозволить виявляти дійсну капіталізацію багатьох українських підприємств на фондових ринках і при IPO.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Отже, в ході розгляду різних стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів були виявлені суттєві відмінності у складі нематеріальних активів, визначенні термінів їх корисного використання та методах амортизації, які можна застосовувати для поступового віднесення їх вартості на вартість готової продукції (робіт, послуг). Зокрема, американські та російські стандарти мають деякі спільні риси, зокрема лояльність у визначенні правил амортизації нематеріальних активів, що характерно також і для України, широкий набір елементів нематеріальних активів, які можуть відображатися у балансі підприємства.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку є більш суворими, що, з одного боку, не забезпечує необхідних альтернатив при нарахуванні амортизації, враховує лише ті елементи, які можуть бути юридично визначені у вигляді документів (патентів, ліцензій, інших видів прав); а з іншого боку, не дозволяє підприємствам використати в повній мірі свої конкурентні переваги для збільшення вартості підприємства.

Серед перспектив удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку є уніфікація правил бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів; надання можливості підприємствам обліковувати гудвіл як нематеріальний актив; розширення спектру елементів нематеріальних активів, але за умови, що вони матимуть чітку юридичну ідентифікацію.

Література.

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. №153н [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054>
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page14>
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
4. Річний звіт 2008. Укртелеком [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.ukrtelecom.ua/about/today/annual_reports
5. Річний звіт 2011. Укртелеком [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.ukrtelecom.ua/about/today/annual_reports
6. Саюн А.О. Формування облікової політики нематеріальних активів / А.О. Саюн // Фінансовий простір. – 2011. - №4(4). – С. 93-95
7. Фурманчук О.С. Актуальні проблеми обліку та контролю нематеріальних активів / О.С.Фурманчук, А.В.Нижник // Економіка і регіон. – 2010. - №4 (27). – С. 111-116
8. Foster B.P. Valuating Intangible Assets / B.P. Foster, R.Fletcher, W.D.Stout // CPA Journal. – 2003. – October. – P. 18-22
9. IAS 38. Intangible Assets [Електронний ресурс] // Summaries of International Financial Reporting Standards. IAS Plus, 2009. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>
10. Le Moine. Intangible Assets [Електронний ресурс] / Le Moine, Jack / Accounting Advice. – 2004. - #9. – Режим доступу: <http://www.lemoineandjames.com/gaap/45intangible.html>

References.

1. Ob utverzhdenii Polozheniya po buxgalterskomu uchetu «Uchet nematerial'nykh aktivov» (PBU 14/2007): Prikaz Ministerstva finansov Rossiiskoi Federacii ot 27 dekabrya 2007 g. №153n, [Online], available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054> (Accessed 4 Aug 2013).
2. Podatkovii kodeks Ukraini: Zakon Ukraini vid 02.12.2010 №2755-VI, [Online], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page14> (Accessed 4 Aug 2013).

3. Pro zatverdzhennya Polozhennya (standartu) buxgalters'kogo obliku: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 18.10.99 r. № 242, [Online] , available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 4 Aug 2013).
4. Richnii zvit 2008. Ukrtelekom, [Online] , available at: http://www.ukrtelecom.ua/about/today/annual_reports (Accessed 4 Aug 2013).
5. Richnii zvit 2011. Ukrtelekom, [Online] , available at: http://www.ukrtelecom.ua/about/today/annual_reports (Accessed 4 Aug 2013).
6. Sayun, A.O. (2011), "Formation of accounting policies intangible assets", *Finansovyi prostir*, vol. 4, pp. 93-95.
7. Furmanchuk, O.S. Nizhnik, A.V. (2010), "Actual problems of control and accounting of intangible assets ", *Ekonomika i region*, vol. 4, pp. 111-116.
8. Foster B.P. Valuating Intangible Assets / B.P. Foster, R.Fletcher, W.D.Stout // CPA Journal. – 2003. – October. – P. 18-22
9. IAS 38. Intangible Assets [Elektronni resurs] // Summaries of International Financial Reporting Standards. IAS Plus, 2009. – Rezhim dostupu: <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>
10. Le Moine. Intangible Assets [Elektronni resurs] / Le Moine, Jack / Accounting Advice. – 2004. - #9. – Rezhim dostupu: <http://www.lemoineandjames.com/gaap/45intangible.html>

Стаття надійшла до редакції 02.07.2013 р.



ТОВ "ДКС Центр"