

І. М. Дмитренко,

доктор економічних наук, доцент,
професор Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: irynadmytrenko1308@gmail.com;

Р. О. Костирко,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Інститут банківських технологій та бізнесу,
ДВНЗ "Університет банківської справи",
E-mail: ruslankostyrko@gmail.com;

В. П. Бондар,

доктор економічних наук, професор,
керуючий партнер аудиторської компанії HLB Ukraine,
E-mail: office@hlb.com.ua

Методологічні засади обліку нематеріальних активів з погляду національних та міжнародних стандартів

Розглянуто базові облікові позиції, що впливають на методологічні засади обліково-звітної узгодженості інформації про нематеріальні активи, у такому складі: визначення об'єкта обліку; спосіб ідентифікації; реагування на виникнення гудвілу; шляхи отримання та спосіб оплати; критерії визнання активу власне нематеріальним; спосіб первинної оцінки; модель переоцінки; реагування на знецінення; умови вибору та застосування методів нарахування амортизації; напрями розкриття інформації. Систематизовано ключові методологічні засади обліку нематеріальних активів на базі компаративного аналізу положень національних та міжнародних стандартів. Встановлено як концептуально схожі засади, так і ті, яким притаманні суттєві розбіжності. Прокоментовано умови реалізації вимог зазначених стандартів обліку нематеріальних активів на рівні суб'єктів господарювання з позиції встановлених розбіжностей та їх наслідків. Доведено, що значно більший рівень прозорості інформації про нематеріальні активи забезпечується у разі ведення обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання відповідно до вимог МСБО та МСФЗ.

Ключові слова: нематеріальні активи, облік, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, методологічні засади.

Сучасні реалії глобалізації підвищують значущість усіх ресурсів у рамках ІТ-галузі, інноваційних розробок та смарт-гаджетів як інструментів поліпшення операційних процесів у системі управління сталим розвитком підприємств. Ось чому значна кількість компаній інвестує свої кошти у технічні та наукові знання, розробку й впровадження нових технологій і систем, інтелектуальну власність, торгові марки, ліцензії, комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, бази даних, франшизи, маркетингові права тощо. Зазначені об'єкти є нематеріальними активами (далі – НМА) і такими елементами у складі ресурсного забезпечення, що збільшують ринкову вартість, підвищують інвестиційну привабливість та забезпечують захист прав власності підприємств.

Саме через важливість НМА у забезпеченні реалізації стратегії сталого розвитку підприємств загострюється проблема їх достовірного визнання, оцінки, подання та розкриття інфор-

мації про ці специфічні об'єкти в обліку та фінансовій звітності.

Вагомий внесок у розвиток методології та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів зроблено багатьма вченими, серед яких В. Бабіч [1], С. Голов [2], А. Грінько [3], Т. Давидюк [4], З.-М. Задорожний [5], С. Зубілевич [6], А. Касич [7], П. Куцик [8], Н. Харченко [9], С. Шульга [10] та багато інших.

Проте слід зазначити, що сучасні умови господарювання актуалізують нові проблемні питання щодо подальшого розвитку методологічних засад обліку НМА та ставлять нові завдання з їх вирішення. На сьогодні остаточно невирішеними залишаються питання оцінки, формування й відображення в обліку витрат на дослідження та розробки, результатом яких є створення нематеріального активу; обґрунтування амортизаційної політики та термінів використання таких активів. Зважаючи на те, що НМА мають різне функціональне призначення, життєвий цикл з погляду корисного використання та невизначений термін отримання економічних вигід, ще однією пробле-

мою є визначення як власне строку їх корисного використання, так і внеску кожного нематеріального активу у збільшення ринкової вартості підприємства.

Метою проведеного дослідження є систематизація ключових методологічних засад обліку нематеріальних активів на базі компаративного аналізу положень національних і міжнародних стандартів із наданням коментарів щодо умов їх реалізації на рівні суб'єктів господарювання.

Методологічні засади формування облікової та звітної інформації про НМА, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи регулюються національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [11] та міжнародним стандартом бух-

галтерського обліку МСБО 38 "Нематеріальні активи" [13]. Базовими обліковими позиціями, що впливають на комплекс методологічних засад обліково-звітного узагальнення інформації про НМА, встановлено такі: визначення об'єкта обліку; спосіб ідентифікації; реагування на виникнення гудвілу; шляхи отримання та спосіб оплати; критерії визнання активу власне нематеріальним; спосіб первинної оцінки; модель переоцінки; реагування на знецінення; умови вибору та застосування методів нарахування амортизації; напрями розкриття інформації.

Результати компаративного аналізу вимог П(С)БО 8 та МСБО 38 щодо базових облікових позицій, пов'язаних з нематеріальними активами, наведені у табл. 1.

Таблиця 1

**Результати компаративного аналізу вимог П(С)БО 8 та МСБО 38
щодо базових облікових позицій, пов'язаних з нематеріальними активами**

№ з/п	Облікові позиції щодо НМА	Вплив на методологічні засади обліково-звітного узагальнення:	
		відповідно до П(С)БО 8	відповідно до МСБО 38
1	Визначення об'єкта обліку	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
2	Спосіб ідентифікації	Ідентифікується так, щоб відокремлювати від гудвілу	Ідентифікується так, щоб відокремлювати від гудвілу
3	Реагування на виникнення гудвілу	Відсутнє поняття "гудвіл", будь-які положення та пояснення щодо цього; вимоги, що застосовні до гудвілу, регулюються П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"	Міститься розділ, згідно з яким внутрішньо генерований гудвіл не визнається активом, оскільки він не є відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав
4	Критерії визнання активу власне нематеріальним	Придбаний або отриманий актив відображається в балансі як нематеріальний, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та вартість може бути достовірно визначена	Актив визнається як нематеріальний, якщо він відповідає визначенню НМА та критеріям визнання щодо ідентифікації, контролю, оцінки, існування майбутніх економічних вигід
5	Шляхи отримання та спосіб оплати	Придбано внаслідок обміну на подібний об'єкт; придбано внаслідок обміну на не подібний об'єкт; безоплатне отримання; внесення активу до статутного капіталу підприємства; отримання активу внаслідок об'єднання підприємств; активи оплачені загальною сумою; активи створено підприємством	Придбано внаслідок обміну на подібний об'єкт; придбано внаслідок обміну на неподібний об'єкт; отримання активу внаслідок об'єднання підприємств; активи створено підприємством
6	Спосіб первинної оцінки	За справедливою вартістю	За собівартістю
7	Модель переоцінки	Переоцінка здійснюється за справедливою вартістю на дату балансу тих НМА, щодо яких існує активний ринок	Переоцінка здійснюється лише після того, як актив було первісно визнано й оцінено за собівартістю; після первісного визнання актив відображається за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених

			збитків від зменшення корисності; для переоцінки справедлива вартість оцінюється за посиланням на активний ринок; переоцінюється з достатньою регулярністю, щоб балансова вартість активу на кінець звітного періоду суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості
8	Реагування на знецінення	Відсутня пряма вимога щодо перевірки на знецінення; регулювання з цієї позиції визначено П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”	Підприємство повинно щорічно проводити тест на знецінення
9	Умови вибору та застосування методів нарахування амортизації	Метод амортизації НМА обирається підприємством самостійно, з огляду на умови отримання майбутніх економічних вигід. За неможливості визначення таких умов амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу	Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації передбачено використання різних методів амортизації: прямолінійний метод, метод зменшення залишку, метод суми одиниць продукції; відповідний метод обирається на основі очікуваної форми споживання очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в активі, і застосовується послідовно від періоду до періоду
10	Напрями розкриття інформації	Вимога розкриття інформації в примітках до фінансових звітів для кожної групи НМА з виділенням створених підприємством / установою нематеріальних активів, а саме: первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація; сума угод на придбання у майбутньому; загальна сума витрат на дослідження та розробки, що включені у витрати звітного періоду; причини визнання невизначеним строку корисного використання НМА та його балансова вартість	Вимога розкриття інформації у примітках до фінансових звітів для кожного класу НМА з розмежуванням внутрішньо генерованих та інших НМА, а саме: строків корисної експлуатації; методів амортизації; валової балансової вартості та накопиченої амортизації; статті звіту про сукупний дохід, в якій включено амортизацію НМА; узгодження балансової вартості на початок та кінець періоду

Розглянемо особливості методологічних засад обліку нематеріальних активів, що формуються під впливом зазначених вище облікових позицій та мають певні розбіжності з погляду вимог П(С)БО 8 [11] та МСБО 38 [13]. Отже, відповідно до П(С)БО 8, основною умовою відображення в балансі підприємства придбаного або отриманого НМА за первісною вартістю є існування імовірності одержання майбутніх економічних вигід від його використання та можливість достовірного визначення його вартості. Умовою відображення в балансі НМА, отриманого у результаті розробки, є такі економічні обставини, за яких підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутньої економічної вигоди від реалізації або використання; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою такого активу.

У разі якщо НМА не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витра-

тами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому. Тож прикладами зазначених витрат є такі: 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, знаків.

Первісна вартість НМА, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості такого переданого активу. За умови перевищення залишкової вартості переданого об'єкта НМА його справедливої вартості, первісною вартістю такого активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, визнається його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів звітного періоду. Під час визначення первісної вартості НМА, придбаного в обмін або частковий обмін на неподібний актив, належить виходити з того, що вона дорівнюватиме справед-

ливій вартості переданого НМА, збільшеній або зменшеній на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана або отримана шляхом обміну. Первісною вартістю безоплатно отриманих НМА є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8 [11]. НМА, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю. Первісна вартість окремого об'єкта у складі тих НМА, що сплачені загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

У разі створення підприємством певних об'єктів НМА, їх первісна вартість включатиме прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цих НМА та приведенням їх до стану придатності для використання за призначенням. Ця первісна вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням таких НМА, підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. Проте до складу витрат звітного періоду включатимуться витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Основною умовою здійснення переоцінки НМА за справедливою вартістю на дату балансу є існування активного ринку для таких активів. При цьому має бути витриманий такий принцип проведення переоцінки: якщо переоцінюється окремий об'єкт НМА, то переоцінюються всі інші активи групи, до якої належить цей актив. Переоцінка вже переоціненого НМА цієї групи має проводитися з такою періодичністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація визначаються як добуток, відповідно, первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. У випадку, коли залишкова вартість НМА дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної або переоціненої вартості без зміни суми накопиченої амортизації. У фінансовій звітності сума дооцінки залишкової вартості відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду, крім випадків, наведених нижче.

У разі перевищення суми попередніх уцінок і витрат від зменшення корисності НМА над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості активу і вигід від відновлення його корисності сума черго-

вої дооцінки включається до складу доходів звітного періоду, а різниця спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході. За перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової уцінки (але розміром не більше зазначеного перевищення) спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця включається до витрат звітного періоду.

Коли відбувається вибуття тих об'єктів НМА, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості активу включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Зазначене перевищення таких дооцінок НМА може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

Нарахування амортизації НМА здійснюється протягом строку його корисного використання, встановлюваного підприємством при визнанні його активом. Проте НМА з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Основними чинниками, що впливають на визначення строку корисного використання НМА, є такі: строки корисного використання подібних активів; моральний знос; правові або інші подібні обмеження щодо його використання; очікуваний спосіб використання активу; залежність строку корисного використання активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Підприємства для цілей нарахування амортизації можуть застосовувати строки корисного використання НМА, встановлені податковим законодавством. Застосування методу амортизації НМА залежить від самостійного вибору певного підприємства з огляду на умови отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація НМА нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Під час розрахунку амортизаційної вартості ліквідаційна вартість НМА зазвичай прирівнюється до нуля. Винятками є такі випадки: існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього активу наприкінці строку його корисного використання; ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що останній існуватиме

наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Початок нарахування амортизації припадає на місяць, наступний за місяцем, у якому НМА уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації таких активів. При застосуванні виробничого методу нарахування амортизації починається з дати, що настає за датою уведення НМА у господарський оборот. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття НМА. Слід зауважити, що термін корисного використання НМА та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід. НМА з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання; за відсутності таких ознак підприємством / установою встановлюється строк корисного використання цих нематеріальних активів.

Втрати від зменшення корисності НМА включаються до складу витрат звітного періоду зі збільшенням суми накопиченої амортизації. Сума вигід від відновлення корисності НМА, визнана відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" [12], відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації.

Списання з балансу об'єкту НМА здійснюється у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості подальшого отримання підприємством економічних вигід від його використання. Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття та їх залишковою вартістю.

Специфіка методологічних засад обліку НМА під впливом визначених облікових позицій з погляду вимог МСБО 38 [13] зводиться до такого. За міжнародними вимогами актив є нематеріальним, якщо він відповідає таким критеріям: його можна ідентифікувати; підприємство має контроль над активом; актив можна достовірно оцінити; існують майбутні економічні вигоди від такого активу саме для певного підприємства. Якщо актив не відповідає всім зазначеним критеріям, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються витратами у періоді їх понесення.

Проте якщо актив придбано під час об'єднання бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання. Тому підприємству під час ідентифікації нематеріального активу необхідно відокремлювати його від гудвілу. Гудвіл, визнаний при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає

майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, якщо їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом синергії придбаних активів, які можна ідентифікувати, або активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання у фінансовій звітності. Актив є ідентифікованим, якщо він: може бути відокремлений, тобто його можна відокремити та продати, передати, ліцензувати, здати в оренду чи обміняти індивідуально або разом із пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, чи можуть вони бути переданими або відокремленими від підприємства, або ж від інших прав та зобов'язань.

Як уже зазначалося, підприємство має контролювати свої НМА. Ознаками контролю певного нематеріального активу є наявність повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Контроль активу та, як наслідок, майбутні економічні вигоди від нього повинні охоронятись юридичними правами (наприклад, авторські права, патент, обмеження торговельних угод, договір конфіденційності з працівниками). Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, що є результатом використання активу підприємством.

Саме тому, беручи на баланс НМА, підприємство має оцінити ймовірність отримання очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати та підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу. Щоб оцінити ступінь визначеності, властивий отриманню майбутніх економічних вигід щодо використання активу, підприємство має застосовувати судження, зроблене на основі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім.

Головним принципом оцінювання НМА відповідно до МСБО 38 є те, що НМА слід первісно оцінювати за собівартістю. Після первісного визнання НМА його відображають за собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Існують такі шляхи отримання НМА у власність:

1. Безпосереднє придбання окремих активів за плату. Ціна, яку сплачує підприємство для при-

дбання окремого НМА, відобразить очікування щодо ймовірності надходження до підприємства тих очікуваних майбутніх економічних вигід, що втілені в цьому активі. Крім того, собівартість придбаного окремо НМА, як правило, можна достовірно оцінити. Особливо це стосується випадків, коли компенсація за придбання надається у формі грошових коштів або інших монетарних активів.

Витрати на придбання такого НМА мають охоплювати: ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; будь-які витрати, що можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

Витрати, що не входять до собівартості НМА, включають: витрати на виведення нового продукту чи послуги на ринок, включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу; витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів, включаючи витрати на підготовку персоналу; адміністративні та інші загальні накладні витрати. Не включаються в балансову вартість НМА: витрати, понесені в той час, коли актив, придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, не був введений у експлуатацію; первісні операційні збитки, наприклад такі, що були понесені під час формування попиту на продукцію активу.

Коли платіж за НМА відкладають на строк, довший ніж звичайний строк кредиту, тоді собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо їх не капіталізують відповідно до МСБО 23 "Витрати на позики" [14].

2. Придбання НМА через здобуття контролю над іншою юридичною особою – номінальним власником активів. Тобто підприємство купує НМА при об'єднанні бізнесу. У цьому разі собівартістю НМА є його справедлива вартість на дату придбання, яка відобразить очікування учасників ринку на цю дату щодо ймовірності надходження до підприємства майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Покупець визнає на дату придбання НМА окремо від гудвілу об'єкта придбання, незалежно від того, чи був цей актив визнаний об'єктом придбання до об'єднання бізнесу. Це означає, що покупець визнає як актив окремо від гудвілу, наприклад, незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо цей проект відповідає визначенню

НМА. Своєю чергою, незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню НМА, якщо він відповідає визначенню активу та може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

НМА, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним з ним контрактом, активом, який може бути ідентифікований, або зобов'язанням. У таких випадках покупець визнає такий НМА окремо від гудвілу, але разом з пов'язаною з ним статтею. Покупець може визнати групу сполучених НМА як єдиний актив за умови, що окремі активи мають подібний строк корисного використання.

Видатки на незавершений проект із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу і визнаний як НМА, слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення, якщо вони є видатками на дослідження або розробку в частині, що не відповідає критерію визнання, та додавати до балансової вартості придбаного незавершеного проекту з дослідження чи розробки, якщо вони є видатками на розробку.

3. Придбання шляхом обміну на інші активи. Якщо один або кілька НМА придбані в обмін на немонетарний актив або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів, то собівартість такого НМА оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли або ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності, або неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо підприємство не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу.

Притаманність комерційної сутності операціям з придбання НМА шляхом обміну на інші активи визначається, виходячи з розгляду міри, з якою майбутні грошові потоки, за очікуваннями, зміняться в результаті цієї операції. Обмінна операція має комерційну сутність, якщо конфігурація грошових потоків (тобто ризик, час та суми) від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків за відданим активом або визначена підприємством вартість тієї частки його діяльності, на яку впливає операція, змінюється в результаті обміну; різниця в конфігурації грошових потоків або зазначеної вище вартості частки діяльності є суттєвою щодо справедливої вартості обмінених активів.

З метою встановлення наявності комерційної сутності операції вартість частки діяльності, визначена підприємством, на яку впливає операція, має відображати грошові потоки після оподаткування. Результат цього аналізу може бути

очевидним і без необхідності для підприємства здійснювати деталізовані обчислення. Можливість достовірного оцінювання собівартості НМА є умовою для його визнання. Отже, справедливу вартість НМА можна достовірно визначити, якщо відхилення у діапазоні обґрунтованих оцінок справедливої вартості не є суттєвими для певного активу або імовірність різних оцінок у межах діапазону може бути обґрунтовано визначена і використана для оцінки справедливої вартості. Якщо підприємство може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого або відданого активу, тоді для оцінки собівартості застосовується справедлива вартість відданого активу, тільки коли справедлива вартість отриманого активу не є більш очевидною. З часом для подальшої оцінки підприємство має обрати або модель собівартості, або модель переоцінки. У разі обрання облікової політики щодо обліку НМА за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю.

З моменту зарахування на баланс НМА підприємство має визначити строк їх корисної експлуатації з метою нарахування амортизації, який відображає лише рівень майбутніх видатків на обслуговування активу, необхідних для певного рівня продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, та намір і можливість підприємства досягти такого рівня. Невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації НМА на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку.

Строк корисної експлуатації НМА, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних відносин, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого підприємство очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації НМА має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість такого поновлення підприємством без суттєвих витрат. Строк корисної експлуатації викупленого права, визнаного як НМА при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, при цьому зазначений строк не повинен охоплювати періоди ймовірного поновлення.

Подібно до ситуації з основними засобами можуть виникати економічні й юридичні чинники, що впливають на строк корисної експлуатації

НМА та призводять до зменшення корисності активів відповідно до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [15], а саме: економічні чинники визначають період, протягом якого майбутні економічні вигоди будуть отримані; юридичні чинники можуть обмежити період, упродовж якого підприємство контролює доступ до цих вигід. Установлюваний підприємством строк корисної експлуатації є коротшим із періодів, визначених цими чинниками.

Отже, у результаті проведеного дослідження ключових методологічних засад обліку НМА з погляду вимог національних та міжнародних стандартів та з урахуванням базових облікових позицій встановлено як концептуально схожі засади, так і ті з них, що характеризуються суттєвими розбіжностями щодо: 1) шляхів отримання та способу оплати НМА (МСБО не передбачають безоплатне отримання та внесення нематеріального активу до статутного капіталу підприємства, що акцентує увагу на природі таких активів з погляду на обов'язковість отримання майбутніх економічних вигід); 2) визначення вартості внутрішньо генерованого гудвілу (у МСБО, що сприяє обґрунтованому відмежуванню від вартості власне нематеріальних активів у разі об'єднання підприємств); 3) первинної оцінки НМА (МСБО залишають пріоритет за оцінкою нематеріальних активів за собівартістю без обумовлення залежністю від існування активного ринку для таких активів, що зазвичай не є поширеним явищем); 4) варіативності вибору методів амортизації НМА (МСБО надають більше можливостей для врахування специфіки використання цих об'єктів під час формування витрат на амортизацію); 5) напрямів розкриття релевантної інформації про НМА у примітках до фінансових звітів (більш конкретно визначені у МСБО). Компаративний аналіз зазначених розбіжностей та їх наслідків доводить, що значно більший рівень прозорості інформації про нематеріальні активи забезпечується у разі ведення обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання відповідно до вимог МСБО та МСФЗ. А це у сучасних реаліях господарювання особливо актуально для задоволення інформаційних запитів стейкхолдерів у статусі інвесторів.

Перспективи подальших досліджень у зазначеному напрямі пов'язані з використанням розглянутого комплексу ключових методологічних засад обліку НМА під час моделювання методик аудиту достовірності інформації про стан і рух нематеріальних активів за результатами узагальнен-

Список використаних джерел

1. Бондар М. І., Бабіч В. В. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1 (55). С. 33–34.

2. Голов С. Ф. Дискусійні аспекти амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 5. С. 3–8.
3. Грінко А. П. Формування облікової політики нематеріальних активів на підприємствах торгівлі. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. праць: у 2 ч.* Харків: ХДУХТ, 2008. Вип. 1 (8). Ч.1. С. 95–100.
4. Давидюк Т. В., Замула І. В., Легенчук С. Ф. Людський капітал як об'єкт бухгалтерського обліку: проблеми теорії та методології. Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку: [монографія]. Житомир: ЖДТУ, 2009. Розд. 3. С. 242–370.
5. Задорожний З.-М. В., Семеген Л. Г., Богуцька Л. Т. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: [монографія]. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 237 с.
6. Зубілевич С. Я., Рогозний С. А., Карпачова О. В. Звітність за МСФЗ: практичні рекомендації зі складання: [практ. посіб.]. Київ: МЕДІА-ПРО, 2017. 138 с.
7. Касич А. О. Теоретичні та методичні основи оцінки та обліку гудвілу підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. 2015. Вип. 1 (2). С. 28–32.
8. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: [монографія] / П. О. Куцик та ін. Львів: Растр-7, 2016. 268 с.
9. Харченко Н. В., Грушак О. О. Порівняльний аналіз стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 23. С. 39–42.
10. Шульга С. В. Методи оцінки нематеріальних активів. *Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць*. Вип. 198: у 4 т. Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. Т. II. С. 307–314.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи”. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 “Витрати на позики”. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 “Зменшення корисності активів”. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047

Reference

1. Bondar, M. I., & Babich, V. V. (2011). Amortyzatsiia neoborotnykh aktyviv: oblik ta opodatkuvannia [Depreciation of non-current assets: accounting and taxation]. *Visnyk ZhDTU – Bulletin of ZhDTU*, 1 (55), 33–34 [in Ukrainian].
2. Holov, S. F. (2005). Dyskusiini aspekty amortyzatsii [Discussion aspects of depreciation]. *Bukhhalter-skyi oblik i audit – Accounting and audit*, 5, 3–8 [in Ukrainian].
3. Hrinko, A. P. (2008). Formuvannia oblikovoi polityky nematerialnykh aktyviv na pidpriemstvakh torhivli [Formulation of the accounting policy for intangible assets at trade enterprises]. *Ekonomichna stratehiia i perspektyvy rozvytku sfery torhivli ta posluh – Economic strategy and development prospects in the trade and service sector: Collected papers, Issue 1 (8), (Vols. 1-2; Vol. 1)*, 95–100 Kharkiv: KhDUKht [in Ukrainian].
4. Davydiuk, T. V., Zamula, I. V., & Lehenchuk, S. F. (2009). Liudskyi kapital yak obiekt bukhhalterskoho obliku: problemy teorii ta metodolohii [Human capital as an object of accounting: problems of theory and methodology]. *Ekolohichni, intelektualnyi i liudskyi kapital v teorii bukhhalterskoho obliku [Ecological, intellectual and human capital in the theory of accounting]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
5. Zadorozhnyi, Z.-M. V., Semehen, L. H., & Bohutska, L. T. (2012). Aktualni pytannia oblikovoi polityky pidpriemstv shchodo neoborotnykh aktyviv [Topical issues of the accounting policy of enterprises regarding non-current assets]. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
6. Zubilevich, S. Ia., Rohoznyi, S. A., & Karpachova, O. V. (2017). Zvitnist za MSFZ: praktychni rekomendatsii zi skladannia [Reporting by IFRS: practical recommendations on compilation]. Kyiv: MEDIA-PRO [in Ukrainian].
7. Kasych, A. O. (2015). Teoretychni ta metodychni osnovy otsinky ta obliku hudvilu pidpriemstva [The theoretical and methodical framework for the goodwill assessment and accounting in an enterprise]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Serii: Ekonomika – Scientific bulletin of Uzhhorod University. Series: Economics*, 1(2), 28–32 [in Ukrainian].
8. Kutsyk, P. O., Drohobyt'skyi, I. M., Plysa, Z. P., & Skop, Kh. I. (2016). Oblikova kontseptsiiia upravlinnia vartistiui nematerialnykh aktyviv pidpriemstva [The accounting concept for cost management of intangible assets in an enterprise]. Lviv: Rastr-7 [in Ukrainian].

9. Kharchenko, N. V., & Hrushak, O. O. (2017). Porivnialnyi analiz standartiv bukhhaltenskoho obliku nematerialnykh aktyviv v Ukraini ta zarubizhnykh krainakh [Comparative analysis of accounting standards for intangible assets in Ukraine and foreign countries]. *Investytsiyni: praktyka ta dosvid – Investment: practice and experience*, 23, 39–42 [in Ukrainian].

10. Shulha, S. V. (2004). Metody otsinky nematerialnykh aktyviv [Methods for the assessment of intangible assets]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky – Economics: problems of theory and practice*, Issue 198, (Vols. 1-4; Vol. 2), 307–314. Dnipropetrovsk: DNU [in Ukrainian].

11. Polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 8 “Nematerialni aktyvy” [The accounting provision (standard) 8 “Intangible assets”]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian].

12. Polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 28 “Zmshennia korysnosti aktyviv” [The accounting provision (standard) 28 “Asset value reduction”]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> [in Ukrainian].

13. Mizhnarodnyi standart bukhhaltenskoho obliku 38 “Nematerialni aktyvy” [International accounting standard 38 “Intangible assets”]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 [in Ukrainian].

14. Mizhnarodnyi standart bukhhaltenskoho obliku 23 “Vytraty na pozyky” [International accounting standard 23 “Borrowing costs”]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042 [in Ukrainian].

15. Mizhnarodnyi standart bukhhaltenskoho obliku 36 “Zmshennia korysnosti aktyviv” [International accounting standard 36 “Asset value reduction”]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047 [in Ukrainian].

И. Н. Дмитренко,

доктор экономических наук, доцент,
профессор Национального центра учета и аудита,
Национальная академия статистики, учета и аудита;

Р. А. Костырко,

доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры учета и налогообложения,
Институт банковских технологий и бизнеса,
ДВНЗ “Университет банковского дела”;

В. П. Бондарь,

доктор экономических наук, профессор,
управляющий партнер аудиторской компании HLB Ukraine

Методологические основы учета нематериальных активов с точки зрения национальных и международных стандартов

Рассмотрены базовые учетные позиции, влияющие на методологические основы учетно-отчетного обобщения информации о нематериальных активах, в таком составе: определение объекта учета; способ идентификации; реагирование на возникновение гудвилла; пути получения и способ оплаты; критерии признания актива собственно нематериальным; способ первичной оценки; модель переоценки; реагирование на обесценивание; условия выбора и применения методов начисления амортизации; направления раскрытия информации. Систематизированы ключевые методологические основы учета нематериальных активов на базе сравнительного анализа положений национальных и международных стандартов. Установлено как концептуально схожие основы, так и те, которым присущи существенные разногласия. Прокомментировано условия реализации требований указанных стандартов учета нематериальных активов на уровне субъектов хозяйствования с позиции установленных расходов и их последствий. Доказано, что значительно больший уровень прозрачности информации о нематериальных активах обеспечивается в случае ведения учета и составления финансовой отчетности субъектами хозяйствования в соответствии с требованиями МСФО и МСФО.

Ключевые слова: нематериальные активы, учет, финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, методологические основы.

I. M. Dmytrenko,

*DSc in Economics, Associate Professor,
Professor of the National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit;*

R. O. Kostyrko,

*DSc in Economics, Professor,
Professor of the Department of Accounting and Taxation
Institute of Banking Technologies and Business,
University of Banking Business School;*

V. P. Bondar,

*DSc in Economics, Professor,
Managing Partner of the Audit Company HLB Ukraine*

Methodological Principles of the Accounting for Intangible Assets from the View of National and International Standards

The article defines the basic accounting items that determine the impact on the complex of methodological principles of accounting and reporting generalization of information about intangible assets. The complex of basic accounting positions for intangible assets is proposed in the following composition: definition of the object of accounting; method of identification; response to goodwill; how to receive and how to pay; the criteria for recognizing the asset is intrinsic; method of initial assessment; revaluation model; response to impairment; conditions for the choice and application of methods of accrual of depreciation; directions of disclosure.

The key methodological principles of accounting for intangible assets are systematized on the basis of a comparative analysis of the provisions of national and international standards. As a result of the comparative analysis, both conceptually similar principles and those that are characterized by significant differences are established. In particular, this applies to: the ways of obtaining and payment of the intangible assets, for which the IAS does not provide for the free receipt and payment of an intangible asset to the authorized capital of the enterprise, which emphasizes the nature of such assets in view of the obligation to receive future economic benefits; the definition of the value of internally generated goodwill is precisely in IAS, which contributes to a reasonable separation from the value of its own intangible assets in the event of the merger of enterprises; the initial valuation of the intangible assets, for which IAS prioritizes the valuation at cost rather than fair value, as defined by National Accounting Standards, due to the dependence of the usually unpopular phenomenon - the existence of an active market for such assets; the variability of the choice of depreciation methods for the intangible assets, for which IAS offers more opportunities to take into account the specifics of the use of these objects during the formation of depreciation costs; directions of disclosure of the intangible assets information in the notes to the financial statements, which are clearly defined in the IAS.

Comments on the conditions for the implementation of the requirements of national and international standards for the accounting of intangible assets at the level of economic entities from the point of view of the established differences and their consequences are given. It is proved that a much higher level of transparency of information about intangible assets is provided in the case of accounting and financial reporting by entities in accordance with the requirements of IAS and IFRS.

Key words: *intangible assets, accounting, financial reporting, international financial reporting standards, methodological principles.*

Бібліографічний опис для цитування:

Дмитренко І. М., Костирко Р. О., Бондар В. П. Методологічні засади обліку нематеріальних активів з погляду національних та міжнародних стандартів // Статистика України. 2018. № 4. С. 111–120.