

### **Бібліографічний список**

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 27555-VI.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. наказом Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Затв. наказом Мінфіну України від 18.10.99 р. № 242.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи».
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 зі змінами та доповненнями.

Стаття надійшла до редакції 15 січня 2013 року

УДК 657.421.3:006.032

**В. М. Дуба**, к.е.н., доц.,  
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

*АННОТАЦІЯ. У статті розглянуто категорії нематеріальних активів, місце інтелектуальних активів у національних і міжнародних стандартах обліку та звітності.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** нематеріальні активи, облік нематеріальних активів, оцінка нематеріальних активів з міжнародними стандартами.

*АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены категории нематериальных активов, место интеллектуальных активов в национальных и международных стандартах учета и отчетности.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** нематериальные активы, учет нематериальных активов, оценка нематериальных активов с международными стандартами.

*ABSTRACT. In the article the category of intangible assets, intellectual assets in place national and international standards of accounting and reporting.*

**KEY WORDS:** intangible assets, accounting for intangible assets, valuation of intangible assets with international standards.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції України в сфері економіки посилилась увага до проблеми реформування бухгалтерського обліку з урахуванням вимог його гармонізації і стандартизації до міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності, адже бухгалтерський облік є основою інформаційної системи, на даних якої формується бюджет країни, а також приймаються управлінські рішення на макро- і мікрорівнях.

Серед зарубіжних дослідників проблемам оцінки та обліку нематеріальних активів значну кількість праць присвятили Глен А. Велш, М. Ф. Ван Бред, В. Качалін, А. Ковалев, В. Палій, Е. Райс, Я. Соколов, Дж. Фрідман, Е. Хелферт, Е. Хендріксен та інші.

Слід відмітити, що облікова практика різних країн суттєво відрізняється. В основі різноманіття національних систем бухгалтерського обліку (далі — НСБО) лежить, насамперед, вплив соціального середовища, оскільки функціонування бухгалтерського обліку невіддільне від економічної системи країни та від суспільства в цілому. Не зважаючи на спроби трансформації, конвергенції та гармонізації національних бухгалтерських систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, значні відмінності у системах бухгалтерського обліку навіть у країнах з розвинутою ринковою економікою все ж таки залишаються. У кожній країні сформувалися свої підходи до складання форм звітності та переліку показників, що в них містяться, способів контролю за діяльністю фірм.

Існуючі відмінності між НСБО формувалися протягом тривалого періоду часу і зумовлені особливостями економічного, політичного розвитку та специфікою трансформаційних процесів як економічних систем, так і суспільства в цілому. В цілому дослідники доходять згоди, що правові фактори, а саме система законодавства (правове поле країни) та ступінь законодавчого регулювання питань обліку є найважливішими факторами, що визначають специфіку НСБО.

Чітким і повним вважаємо визначення НСБО, наведене у монографії М.М. Шигун: «Національна система бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов'язаних регулятивних, методологічних та організаційно-методичних компонентів, що визначають принципи функціонування системи бухгалтерського обліку і забезпечують процеси первинного спостереження, вартісного вимірювання, групування, систематизації та узагальнення даних про факти господарського життя і надання в зручній для сприй-

няття формі інформації про суб'єкт господарювання та її інтерпретації користувачам такої інформації» [1, с. 371].

Лише комплексне поєднання двох наведених шляхів дозволить усунути інформаційну асиметрію в частині нематеріальних активів підприємства та створити відповідні передумови для їх ефективного управління на підприємстві.

Проведений аналіз міжнародних стандартів оцінки в частині нематеріальних активів дозволяє встановити, що на відміну від стандартів, які регулюють їх бухгалтерське відображення (П(С)БО, МСФЗ, американські стандарти GAAP), міжнародні стандарти оцінки нематеріальних активів створені для широкого кола цілей застосування оцінки, зокрема: закріплюють більш детальні і узагальнюючі класифікації нематеріальних активів; ураховують різноманітні критерії оцінки (правовий, поведінковий і фінансовий); виділяють різноманітні підходи до оцінки з варіаціями методів у межах кожного з них.

Варто зазначити, що в методичних вказівках № 8 «Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності)» Європейських стандартів оцінки (ЕСО) [2] наведено такі категорії нематеріальних активів:

- 1) гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи);
- 2) персональний гудвіл;
- 3) нематеріальні активи, що ідентифікуються.

Серед інших нематеріальних активів бізнесу виділено активи, що наведені на рис. 1.

Перераховані на рис. 1 складові нематеріальних активів дають підстави стверджувати, що дані рекомендації розроблені на основі та з урахуванням теорії інтелектуального капіталу. Так, згідно даного керівництва, оцінювач повинен враховувати всі нематеріальні активи, що як враховуються, так і не враховуються на балансі. При цьому до «активів», що не враховуються на балансі, відносяться, наприклад, «персональний гудвіл» і «зібрана разом і навчена робоча сила». Ці «активи» не можуть належати і не належать компанії, тому вони не можуть називатися активами. Проте, при визначенні вартості бізнесу і нематеріальних активів ці «активи» необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість компанії в цілому може бути вирішальним. Таким чином, Європейські стандарти оцінки дозволяють обліковувати інтелектуальні людські активи при оцінці бізнесу і нематеріальних активів компанії, не включаючи їх у баланс і визнаючи при цьому розрив

між нематеріальними активами в розумінні бухгалтерському, і в розумінні професійних оцінювачів.

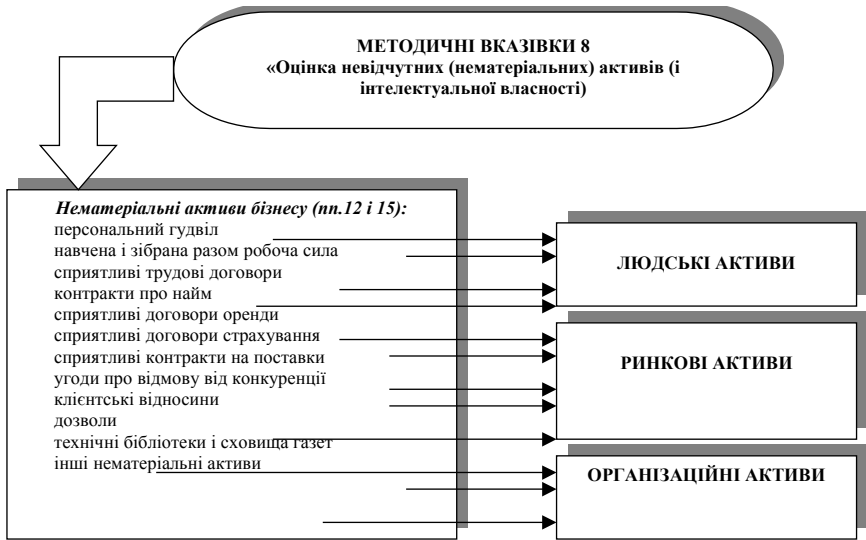


Рис. 1. Складові нематеріальних активів за ЄСО МР-8

Загалом відмінності ЄСО від МСО полягають у докладнішій класифікації нематеріальних активів у частині інтелектуальної власності і нематеріальних активів, що не ідентифікуються. У МР 8 знайшов відображення новий підхід до оцінки бізнесу, заснований на останніх працях і публікаціях в області економіки знань. Так, наприклад, оцінці підлягають навчена і зібрана разом робоча сила, сприятливі трудові договори з провідними фахівцями, контракти про найм цінних працівників тощо. Ці нематеріальні активи, що не ідентифікуються, безумовно, можуть істотно вплинути на зростання ринкової вартості бізнесу, проте їх визнання в бухгалтерському обліку залишається проблематичним як в Україні, так і за кордоном.

Останнім часом відбувається інтернаціоналізація і гармонізація процедур, пов'язаних з економічним оборотом майна. У даний час Міжнародний комітет із стандартів оцінки добився широкого поширення і визнання Міжнародних стандартів оцінки завдяки тісній співпраці з Міжнародним комітетом із ста-

ндартів фінансової звітності, а відповідно до цих стандартів повинен реформуватись і вітчизняний бухгалтерський облік.

У МСФЗ 38 (§ 14) вказано: «Ринкові, технічні та інші знання можуть призводити до появи майбутніх економічних вигод. Підприємство контролює ці вигоди, якщо наприклад, знання захищені юридичними правами (авторське право, обмеження в торговій угоді або юридичне зобов'язання працівників дотримуватись конфіденційності)» [3]. Проте відсутність юридичних прав хоч і ускладнює можливість демонстрації контролю над інтелектуальними ресурсами з боку підприємства, але не заперечує можливість забезпечення контролю іншим способом.

Отже, за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку до нематеріальних активів можна віднести витрати, що пов'язані з інтелектуальними ресурсами, якщо є юридичні гарантії, що закріплюють виключне право інтелектуальної власності. У вітчизняному бухгалтерському обліку такої можливості немає. При цьому вимоги, що вказані в МСФЗ 38, розділяють загальний традиційний погляд на інтелектуальні ресурси як на витрати, замість того, щоб розглядати їх як інвестиції. Розглядаючи вартість інтелектуальних ресурсів підприємства, які пов'язані із зовнішнім і внутрішнім середовищем функціонування, як інвестиції, підприємства можливо збільшували б інвестиції в їх розвиток, що сприяло плануванню і утриманню нематеріальних активів, а отже, і вплинуло на їх прибутковість.

У МСФЗ 38 (§ 15) зазначено: «Підприємство може мати в своєму розпорядженні команду кваліфікованого персоналу і ідентифікувати додаткові навички персоналу, що призводять до майбутніх економічних вигод у результаті їх навчання. Можна також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати компанії свої послуги і використовувати ці навички. Проте, як правило, на підприємстві відсутній достатній контроль над очікуваними майбутніми економічними вигодами, що отримуються від групи кваліфікованого персоналу і від його навчання, для того, щоб ці статті відповідали визначенню нематеріального активу» [4]. З цих же причин особливі управлінські або технічні здібності персоналу навряд чи відповідатимуть визначенню нематеріального активу, якщо тільки вони не захищені юридичним правом на їх використання і отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигід.

Подальша проблема з'являється, коли корпорація повинна показати контроль над людськими ресурсами. У випадку з людьми контроль над ними отримати неможливо, оскільки людський капітал не отримаєш як ліцензію і не купиш — як програмне забезпечення. Зокрема, у компанії, як правило, немає достатнього контролю за очікуваними економічними вигодами, що можуть бути отримані за наявності кваліфікованого і підготовленого персоналу.

Отже, хоча Міжнародні стандарти фінансової звітності не визнають уміння, навички і здібності персоналу компанії повноцінними активами, що підлягають відображенню в балансі, але й не заперечують, що знання і кваліфікація з економічного погляду є активами, які приносять дохід і утворюють вартість. У табл. 1 наведено рекомендації міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку щодо порядку відображення в обліку та звітності інтелектуальних людських активів.

Слід відмітити, що економіка України протягом багатьох років характеризувалася відносно високим рівнем інфляції. За таких умов історична собівартість нематеріальних активів підприємства, відображена у вітчизняній фінансовій звітності, значно відхилялася від їх справедливої вартості. Внаслідок цього вартісні характеристики об'єктів прав інтелектуальної власності, визнаних у бухгалтерському обліку та відображених у фінансовій звітності, втрачали свою достовірність.

Згідно ПСБО 22 «Вплив інфляції» [5], показники немонетарних статей (до яких також відносяться нематеріальні активи відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи»), відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу. Незважаючи на те, що існуючий порядок коригування фінансової звітності на вплив інфляції прописаний у національних стандартах (ПСБО 22 «Вплив інфляції»), питання гармонізації методик, змістовного наповнення і коригування показників фінансової звітності за умов інфляції з міжнародно визнаними емпіричними підходами дотепер є актуальними і потребують певної алгоритмізації.

Таблиця 1

**МІСЦЕ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ ЛЮДСЬКИХ АКТИВІВ В НАЦІОНАЛЬНИХ  
І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ**

| № п/п                                       | Стандарти бухгалтерського обліку                     | Складові інтелектуальних людських активів                                                                                                      | Відображення в обліку (звітності)                                                                                                                                 |
|---------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку |                                                      |                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                   |
| 1.                                          | МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»                       | Управлінські або технічні здібності персоналу                                                                                                  | Визнаються нематеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачає отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигід |
| 2.                                          | МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»                          | Кваліфікація менеджерів                                                                                                                        | Відображається у складі гудвілу                                                                                                                                   |
| 3.                                          | МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» | Компенсації ключовому управлінському персоналу                                                                                                 | Наводиться у складі витрат                                                                                                                                        |
| 4.                                          | МСБО 19 «Виплати працівникам»                        | Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні | Наводиться у складі витрат                                                                                                                                        |

| Національні стандарти бухгалтерського обліку (Україна, Росія, Білорусь, Узбекистан) |                                                                                                    |                                                                                              |                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 1.                                                                                  | ПСБО 8 «Нематеріальні активи» (Україна)                                                            | Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів                                                | Відображають у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені |
| 2.                                                                                  | ПБО 14 «Облік нематеріальних активів» (Росія)                                                      | Інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, їх кваліфікація і здібність до праці   | Не є нематеріальними активами                                              |
| 3.                                                                                  | Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Білорусь) | Інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, його кваліфікація і здібність до праці | Не відносять до нематеріальних активів                                     |
| 4.                                                                                  | НСБО 7 «Нематеріальні активи» (Узбекистан)                                                         | Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці  | Не включають до складу нематеріальних активів                              |



У світовій обліково-аналітичній практиці відомо кілька підходів до вирішення проблеми вірогідності оцінки показників фінансової звітності за умов інфляції. Серед них: нехтування інфляцією при обліку, перерахунки відносно до стабільної валюти, переоцінювання об'єктів бухгалтерського обліку в грошові вимірники однакової купівельної спроможності (метод GPL — General Price Level Accounting або GPP — General Purchasing Power), переоцінювання об'єктів бухгалтерського обліку в теперішню вартість (метод CVA — Current Value Accounting або CCA — Current Cost Accounting) [6, с. 24—25].

Структурно-логічну схему проведення коригування в умовах інфляції статей фінансової звітності в міжнародній практиці наведено на рис. 2.

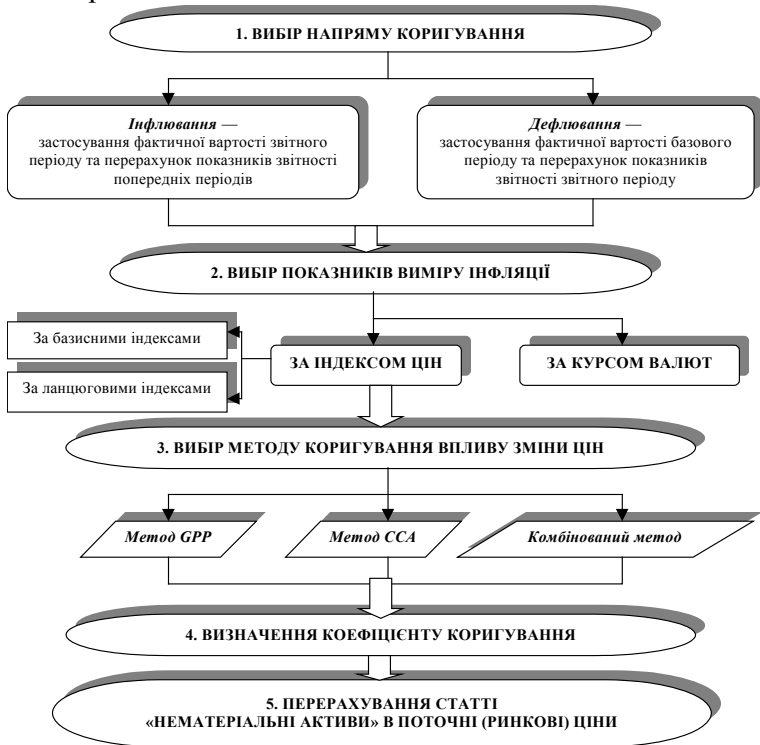


Рис. 2. Гармонізація вітчизняних і міжнародних підходів до проведення коригування немонетарної статті балансу «Нематеріальні активи» в умовах інфляції

Метод GPP (або модель обліку в постійних цінах) ґрунтується на застосуванні загального індексу цін до періодичного перерахування показників звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошової одиниці. Як індекс інфляції зазвичай застосовують індекс споживчих цін (ІСЦ). Основною метою коригування за методом GPP є приведення фінансової звітності до однакових одиниць купівельної спроможності. При цьому не враховується динаміка цін за окремими складовими активів і пасивів.

Метод ССА (або модель обліку в поточних цінах) є точнішим, оскільки спрямований на перерахування статей фінансової звітності, виходячи із цін продажу і формування поточних оцінок статей за перерахованими вартостями активів і пасивів підприємства з урахуванням їх реальної ринкової вартості на поточний період. Таким чином, коригування статей балансу проводиться за індексами цін, розрахованими за конкретними позиціями активів і пасивів.

Комбінований метод припускає застосування загального індексу цін для перерахування величини власного капіталу та індивідуальних індексів цін для перерахування вартості немонетарних статей активу.

Слід відмітити, що під час застосування методу ССА стандарти фінансового обліку США (FASB 89 «Financial Reporting and Changing Prices») рекомендують виділяти поточну вартість на «вході» і на «виході» системи оцінки. За поточну вартість на «вході» пропонують використовувати або вартість заміщення (англ. — Replacement Cost), або вартість відтворення (англ. — Reproduction Cost). На «виході» за поточну вартість активів приймають чисту вартість можливої реалізації або дисконтовану вартість об'єкта. Метод ССА може бути доцільним для застосування при коригуванні статті балансу «Нематеріальні активи» в умовах інфляції.

Необхідно підкреслити, що скасування строковості амортизації нематеріальних активів у вітчизняному ПСБО 8 «Нематеріальні активи» характеризує позитивні кроки у розвитку національного законодавства та наближення його до світових стандартів. Проте враховуючи поділ на активи із визначеним і невизначеним термінами амортизації, залишається бажаним введення у п. 26 ПСБО 8 додаткових критеріїв визначення строку корисної експлуатації нематеріального активу, які мають своє відображення у

МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» у п. 6—8. Порівняльну характеристику вітчизняних і міжнародних критеріїв визначення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів узагальнено у табл. 2.

Таблиця 2

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА КРИТЕРІЇВ ВИЗНАЧЕННЯ СТРОКУ  
КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ  
ЗА ПСБО ТА МСФЗ**

| ПСБО 8                                                                                                                          | IAS 38                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Строки корисного використання подібних активів                                                                               | 1. Типові життєві цикли продукту для активу та відкрита інформація щодо строків корисної експлуатації активів подібного типу, що їх використовують у подібний спосіб               |
| 2. Моральний знос, що передбачається                                                                                            | 2. Технічне, технологічне та інші види старіння                                                                                                                                    |
| 3. Правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання                                                            | 3. Період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду                       |
| 4. Очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством                                                          | 4. Очікуваний спосіб використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом                                 |
| 5. Залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства | 5. Залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання                                                           |
|                                                                                                                                 | 6. Стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації                                                  |
|                                                                                                                                 | 7. Очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів                                                                                                                           |
|                                                                                                                                 | 8. Рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня |

Слід відмітити, що національна система бухгалтерського обліку часто не задовольняє критеріям фінансової звітності, оскільки спрямована на задоволення потреб насамперед фіскальної й інших видів звітності, які мають фактологічний характер, у той час як фінансова звітність повинна відповідати інформаційним запитам інвесторів і кредиторів. Глобалізація світових економічних процесів і значні структурні зрушення напрямків економічної діяльності змінюють погляди на фінансову звітність, надаючи інші орієнтири соціально-економічним процесам суспільства в умовах сталого розвитку. Визначення конкурентних переваг компанії потребує включення до міжнародних стандартів фінансової звітності нефінансової інформації, яка характеризує її перспективи, дійсні межі бізнесу, його сітьові зв'язки, вартість інтелектуального капіталу тощо. Відмова від концепції історичної вартості, перехід від обліку майна до обліку ресурсів, від бруто-оцінок до нетто-оцінок створюють передумови для адекватного відображення в балансах підприємств нематеріальних активів та інтелектуального капіталу.

### **Бібліографічний список**

1. Лукичева Л. И. Управление интеллектуальным капиталом / Л. И. Лукичева. — М. : Омега-Л, 2007. — 552 с.
2. Європейські стандарти оцінки 2012 (посібник № 8 «Нематеріальні активи») [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.tegova.org](http://www.tegova.org)
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи IASB; Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050)
4. Hendriksen E.S., M.F. van Breda. Accounting Theory. — Burr Ridge: Irwin. — 1992. — 808 p.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції»: Затверджене наказом Мінфін України від 28.02.2002 року № 147 (із змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>
6. Головка В. Вплив інфляційних процесів на формування показників фінансової звітності суб'єктів господарювання / Головка В., Шарманська В. // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — 2011. — Вип. 130. — С. 24—27.

Стаття надійшла до редакції 15 січня 2013 року