

УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА

ХРИСТИНА СКОП,
аспірант кафедри обліку
і аудиту Львівського
національного університету
імені Івана Франка

У статті розглянуто основні методологічні підходи відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності та зосереджено увагу на особливостях бухгалтерського визнання та оцінки нематеріальних активів, окремо придбаних або отриманих та власно створених підприємством.

Ключові слова: нематеріальні активи, ідентифікація, критерії визнання, оцінка, незавершені науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР), етап дослідження, етап розробки.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нематеріальні активи є однією із найменш досліджених категорій бухгалтерського обліку, що пов'язано із специфічними властивостями економічної природи та особливостями вартісної оцінки їх. Проте нематеріальні активи, якими володіють підприємства, – це основні чинники інноваційного розвитку та конкурентоздатності на ринку. Саме наявність нематеріальних активів, таких як торгівельні марки, комерційні найменування, ноу-хау, бази даних (постачальників, клієнтів, партнерів тощо) спричиняє виникнення розриву між балансовою та ринковою вартістю підприємства при його ринковій капіталізації або при придбанні.

Крім того, підприємства, які володіють успішними торгівельними марками, витрачають великі кошти на підтримку поінформованості про них клієнтів, здійснюють витрати на відносно нову категорію активів, пов'язану із програмним забезпеченням і розробкою комп'ютеризованих збутових і маркетингових систем та веб-сайтів, а це призводить до необхідності врахування важливості ролі нематеріальних активів у діяльності підприємства та потреби їх адекватного відображення в фінансовій звітності.

Аналіз останніх наукових досліджень. У роботі Дж. Нахапіта та С. Гошала [1] зазначено, що «протягом останніх десятиліть в умовах динамічного та постійно змінного оточення, для отримання переваг над конкурентами, підприємствам необхідно акцентувати свою увагу на наявних у них нематеріальних активах». У дослідженнях Б. Лева [2] неодноразово підкреслюється думка про те, що нематеріальні ак-

тиви є «основними драйверами зростання і цінності підприємств в більшості секторів економіки», а в дослідженнях Р. Каплана і Д. Нортонна [3] визнано нематеріальні активи основним джерелом стійкого формування вартості підприємства, яке має бути відображено у його фінансовій звітності.

Проблеми бухгалтерського обліку та оцінки нематеріальних активів, зазвичай, виступають одними з основних завдань роботи Комітету з МСФЗ. Вони також розглядаються в роботах зарубіжних: Дж.Р. Хітчнера [4], Н. Бонтіса [5], З. Грліхеса [6], К.Е. Свейбі, Т. Стюарта [7], Л. Едвінсона, С. Меллуна [8], Р. Булиги [9], І. Просвіріної [10], Т. Гараніної [11] та вітчизняних: М. Бразілій [12], Л. Бражна [13], Ф. Бутинець [14], Л. Котенко, Т. Польова [15], О. Колумбет [16] та інших учених. Проте багато питань бухгалтерського визнання та оцінки нематеріальних активів досі залишаються невирішеними і є дискусійними, як з наукової, так і з практичної точок зору.

Мета статті – розкриття особливостей методики визнання та первісної оцінки нематеріальних активів залежно від шляху надходження на підприємство, а також обґрунтування необхідності визнання власно створених незавершених науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у річній фінансовій звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Визначальним поняттям для бухгалтерського обліку є «**активи**», яке згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

сті» [17] та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку¹ (МСБО) 38 «Нематеріальні активи» [18] розглядаються як ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигід у майбутньому.

Нематеріальні активи (НМА) є підрозділом цієї групи і визначаються як «ідентифіковані немонетарні активи, які не мають фізичної форми». Важливо відзначити, що в новій редакції П(С)БО 8 [19] та МСБО 38 [18] більше не потрібно, щоб нематеріальний актив «був призначений для використання у виробництві або постачанні товарів або послуг, для здачі в оренду третім сторонам або для адміністративних цілей», оскільки «роль активу з такими характеристиками для підприємства не має значення при його віднесенні до категорії нематеріальних активів» [20, с. 844]. Однак є один виняток: нематеріальні активи, призначені для перепродажу, які обліковуються згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» або П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та МСБО 11 «Договори на будівництво» виключаються зі сфери дії П(С)БО 8 та МСБО 38.

Визнання нематеріальних активів бухгалтерським обліком згідно з МСБО 38 та П(С)БО 8 ґрунтується на загальному принципі визнання, який «застосовується до витрат, понесених спочатку для придбання чи створення внутрішніми силами нематеріального активу, а також витрат, що можуть бути понесені для доповнення, заміни його частини та обслуговування».

Ресурс, що відповідає визначенню нематеріально-го активу, визнається у звітності тільки, якщо:

- існує висока ймовірність отримання підприємством очікуваних майбутніх економічних вигід від активу;
- вартість активу можна достовірно оцінити [18].

Незважаючи на те, що ні МСБО 38, ні П(С)БО 8 не дають визначення поняттю «ймовірний», його можна зустріти в деяких інших Міжнародних стандартах фінансової звітності² (МСФЗ), зокрема МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [21] «з ймовірністю більше 50%». При оцінці ймовірності очікуваних майбутніх економічних вигід, підприємству слід використовувати обґрунтовані та послідовні припущення, що представляють собою найкращу оцінку керівництвом економічних умов, які існуватимуть протягом

строку корисного використання активу. Після цього підприємству необхідно оцінити ступінь визначеності, який притаманний потоку майбутніх економічних вигід на момент первісного визнання, де особливе значення відіграють зовнішні чинники.

У момент первісного визнання нематеріальний актив слід оцінювати за **первісною вартістю**, яка згідно з МСБО 38 визначається як «сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншого відшкодування, переданого в цілях придбання активу на момент його придбання або будівництва, або сума, яка віднесена на даний актив при первісному визнанні згідно з вимогами інших МСФЗ, наприклад МСФЗ 2 «Виплати, засновані на акціях». Тут важливо відзначити що це визначення не виокремлює НМА, власно розроблених підприємством від НМА, що надійшли ззовні. Крім того, варто врахувати, що МСБО 38 встановлює жорсткі критерії для можливості визнання подальших витрат, пов'язаних з доповненням, заміни частин або його експлуатацією, до загальної вартості нематеріальних активів, посилаючись на такі аргументи: «характер нематеріальних активів такий, що, за звичай, не може бути доповнений до такого активу підприємства і неможлива заміна його частини. Відповідно, більшість подальших витрат, швидше за все, спрямовані на підтримку очікуваних майбутніх економічних вигід від існуючого нематеріального активу, і не відповідають критеріям визнання як нематеріального активу».

Часто буває важко віднести наступні витрати безпосередньо на конкретний нематеріальний актив, а не на діяльність підприємства в цілому» [18]. Отже, в стандарті висувається припущення, що лише зрідка витрати, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або після завершення створення нематеріального активу власними силами, включатимуть до його балансової вартості.

Вказівки, що містяться у міжнародних та вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку щодо визнання і первісної оцінки НМА, враховують те, яким чином підприємство отримало цей актив. Для визнання і первісної оцінки нематеріальних активів існують визначені правила залежно від того, чи були вони:

- 1) придбані окремо;
- 2) придбані в процесі об'єднання бізнесу;
- 3) придбані за рахунок державної субсидії (державних грантів);
- 4) отримані в обмін на інші активи;
- 5) створені власними силами.

¹ International Accounting Standards.

² International Financial Reporting Standards.

Нематеріальні активи, придбані окремо

При придбанні окремо нематеріального активу МСБО 38 робить припущення, що ціна, яка сплачена за нього, зазвичай, відображає очікування щодо ймовірності того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, втілені в цьому активі. Іншими словами, ефект ймовірності відображений у вартості нематеріального активу. Отже, якщо підприємство купляє певний нематеріальний актив, то стандарти бухгалтерського обліку розглядають майбутні економічні вигоди як ймовірні й допускають, що вартість окремо придбаного нематеріального активу, як правило, піддається достовірній оцінці, особливо у випадку грошової компенсації за купівлю.

Вартість окремо придбаного нематеріального активу складається з таких компонентів:

- закупівельна ціна, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання, після вирахування торговельних знижок;
- витрати, що безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до використання за призначенням, зокрема: винагороди працівникам, що виникають безпосередньо у зв'язку з приведенням активу в робочий стан; плата за професійні послуги, що виникають безпосередньо у зв'язку з приведенням активу в робочий стан; витрати на перевірку відповідного функціонування активу [19].

Капіталізація витрат припиняється тоді, коли актив знаходиться в стані, необхідному для того, щоб він міг функціонувати відповідно до намірів керівництва, що має відбутися до моменту введення активу в експлуатацію.

Крім зазначених вище витрат, також виникають витрати, що можуть стосуватися придбаного нематеріального активу, а саме:

- витрати на введення нового продукту або послуги, включаючи витрати на рекламну діяльність;
- витрати на здійснення діяльності в новому місці або з новою категорією клієнтів, включаючи витрати на навчання персоналу;
- адміністративні та інші загальні накладні витрати;
- витрати, понесені при використанні або переміщенні НМА;
- витрати, понесені протягом періоду, коли актив, що здатний функціонувати відповідно до намірів керівництва, але ще очікує введення в експлуатацію;
- початкові операційні збитки (збитки, понесені

в період створення попиту на продукцію активу) [20, с. 853] тощо, витрати, які не включаються до складу його первісної вартості та визнаються витратами відповідного періоду.

Нематеріальні активи, придбані в процесі об'єднання бізнесу

Такі активи мають бути окремо відображені покупцем у фінансовій звітності за первісною вартістю, яка є їх справедливою вартістю на дату придбання. МСБО 38 передбачає, що справедлива вартість нематеріальних активів, придбаних в процесі об'єднання бізнесу, за звичай, може бути оцінена з достатнім ступенем надійності, щоб їх можна було виокремити від гудвілу.

Якщо є кілька варіантів можливого результату з різним ступенем ймовірності щодо оцінок, використаних для визначення справедливої вартості нематеріального активу, то згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» така «невизначеність враховується при оцінці справедливої вартості активу, але не свідчить про неможливість надійної оцінки справедливої вартості».

Якщо нематеріальний актив, придбаний в процесі об'єднання бізнесу, має обмежений строк корисного використання, то визначення його справедливої вартості підлягає надійній оцінці. Таке твердження відображає зміну підходу МСБО до класифікації та розмежування гудвілу і нематеріальних активів, оскільки раніше основною характеристикою гудвілу вважалася здатність підприємства-покупця отримувати надприбуток від придбаного бізнесу (підприємства), а тепер, якщо придбаний бізнес має обмежений термін використання, пов'язаний із існуванням договорів або франшиз, то такий гудвіл, очевидно, є *нематеріальним активом*, оскільки виникає з договірних прав і має обмежений строк використання, навіть, якщо зрозуміло, що його неможливо виокремити.

Комітет з МСБО визнав, що бувають ситуації, коли нематеріальний актив, що придбаний в межах об'єднання бізнесу, є відділним, але тільки разом з іншим матеріальним або нематеріальним активом. Наприклад, може видатися неможливим продати назву журналу без бази даних його передплатників [20, с. 854–855]. За МСБО 38 підприємство-покупець має визнати групу активів як єдиний актив окремо від гудвілу, якщо справедлива вартість НМА, що входять до складу даної групи, не піддається достовірній оцінці окремо.

Це дає змогу запобігати ситуаціям, коли підпри-

емство змушене здійснювати довільний розподіл грошових потоків між окремими нематеріальними активами у складі відповідної групи. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [21] містить ілюстративний приклад, в якому наведено перелік нематеріальних

ресурсів, придбаних у процесі об'єднання бізнесу, які відповідають визначенню нематеріального активу, в зв'язку з чим відображаються окремо від гудвілу за умови, що їх справедлива вартість піддається надійній оцінці (таблиця).

Таблиця

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ЯКІ МОЖУТЬ БУТИ ІДЕНТИФІКОВАНІ В ПРОЦЕСІ ОБ'ЄДНАННЯ БІЗНЕСУ

| НМА, які виникають в результаті договірних або інших юридичних прав (незалежно від їх віддільності) | Інші НМА, які є віддільними |
|--|--|
| 1. Пов'язані з маркетингом | |
| Товарні знаки, фірмові найменування, знаки обслуговування і відмітки про сертифікацію Доменні імена в Інтернеті Упаковка товару (унікальний колір, форма або дизайн упаковки) Назви газет Угоди про відсутність конкуренції | |
| 2. Пов'язані з клієнтами | |
| Портфель замовлень або виробничих проектів Договори з клієнтами і відповідні відносини з клієнтами | Списки клієнтів Недоговірні відносини з клієнтами |
| 3. Пов'язані з мистецтвом | |
| П'єси, опери та балети Книги, журнали, газети та інші літературні твори Музикальні твори (композиції, слова пісень і рекламні мелодії) Картини і фотографії Відео- і аудіовізуальні матеріали, включаючи фільми, музичні відеозаписи і телевізійні програми | |
| 4. Засновані на договорі | |
| Ліцензійні угоди, договори про роялті та угоди про мораторій Договори про рекламу, будівництво, управління, обслуговування або поставку Договори оренди Дозволи на будівництво Договори франшизи Операційні та мовні права Права на використання (права на буріння, водокористування, користування повітрям, природними ресурсами, права на лісозаготовку і на використання маршруту) Договори обслуговування (договори обслуговування іпотеки) Трудові угоди, які є вигідними з точки зору роботодавця, оскільки ціни в цих угодах нижчі за середньоринкову | |
| 5. Засновані на технології | |
| Запатентована технологія Комп'ютерне програмне забезпечення і топологія мікросхем Комерційна таємниця, наприклад секретні формули, процеси і рецепти | Незапатентована технологія Бази даних |

З наведеної таблиці зрозуміло, що Комітет з МСБО припускає, що широкий круг ресурсів відповідає визначенню нематеріального активу, в зв'язку з чим їх потенційно можна відображувати окремо від гудвілу в процесі об'єднання бізнесу. За МСБО 38 котирування цін на активному ринку дає найбільш достовірну оцінку справедливої вартості нематеріального активу і, що *«належна ринкова ціна, за звичай, є поточною ціною пропозиції. Якщо поточні ціни пропозиції відсутні, то ціна останньої операції може стати основою для оцінки справедливої вар-*

тості, за умови, що не відбулося суттєвої зміни в економічних обставинах між датою угоди і датою, на яку оцінюється справедлива вартість активу» [18].

Проте відомо, що існування активного ринку є нетиповим економічним явищем для нематеріальних активів. Вартість багатьох нематеріальних активів, таких як торговельних марок, назв газет, прав на публікацію музики і фільмів, патентів і свідоцтв, визначається їх унікальністю. Відповідно, якщо активного ринку не існує, нематеріальні активи слід оцінювати,

виходячи з суми, яку підприємство-покупець заплатило б за ці активи в межах комерційної угоди між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами, на основі наявної інформації, що заслуговує найбільшої довіри.

Особливе місце в методиці бухгалтерського обліку нематеріальних активів, придбаних в процесі об'єднання бізнесу, відведено *незавершеним науково-дослідним та дослідно-конструкторським роботам*, які підприємство-покупець зобов'язаний відображувати окремо від гудвілу, «якщо проект відповідає визначенню нематеріального активу та його справедлива вартість піддається надійній оцінці» [20, с. 861]. Незважаючи на те, що сума, за якою оцінюється незавершений проект в момент придбання, враховується як актив, за МСБО 38 наступні витрати, понесені після придбання проекту, мають враховуватися відповідно до правил, що застосовуються щодо витрат, понесених на етапі досліджень і на етапі розробки нематеріальних активів, створених власними силами.

Такий підхід обґрунтовується тим, що витрати на незавершені НДДКР, визнані як актив при придбанні, що так і не досягнуть тієї стадії, коли вони задовольнятимуть критеріям визнання, застосовуванім до проекту, що здійснюється власними силами, в кінцевому підсумку підлягатимуть знеціненню. При цьому таке знецінення не виникне доти, поки підприємство не буде впевненим, що виконання проекту не буде продовжено. Проте оскільки йдеться про нематеріальний актив, який ще не доступний для використання, може знадобитися його щорічна перевірка на предмет знецінення шляхом зіставлення його балансової вартості з сумою відшкодування. Збиток від знецінення слід відображувати в звіті підприємства про прибутки та збитки як подія після придбання.

Критики такого підходу зазначають, що «застосування одних і тих самих критеріїв до всіх нематеріальних активів, придбаних у процесі об'єднання бізнесу, при оцінці необхідності їх відображення окремо від гудвілу призводить до того, що деякі нематеріальні активи, придбані в процесі об'єднання бізнесу, враховуються інакше, ніж аналогічні активи, створені власними силами» [20, с.861]. Ми також вважаємо, що необхідний єдиний методологічний підхід бухгалтерського обліку незавершених НДДКР, який би запобігав відмінностям бухгалтерської ідентифікації та оцінки, спричиненими різними шляхами їх отримання підприємством, та сприяв формуванню достовірної інформаційної бази фінансової звітності підприємства.

На нашу думку, можливим шляхом для вирішення цієї суперечності може бути визнання незавершених НДДКР, створених власними силами підприємства станом на кінець річного звітного періоду, оскільки саме річна фінансова звітність підбиває підсумки ведення господарської діяльності підприємства за цілий календарний рік. Вважаємо, що, якщо на підприємстві протягом року велися проекти наукових досліджень і розробок, для реалізації яких були здійснені витрати, які можна достовірно оцінити, а також на основі діяльності яких уже отримано певні (наприклад, проміжні) результати, *підприємство повинно їх відобразити у річній фінансовій звітності*.

Крім того, ми рекомендуємо відображувати в річній фінансовій звітності ті власно створені незавершені НДДКР, строк проведення яких є більшим за три місяці. При цьому ми виходимо з припущення, що саме трьохмісячний строк є тим мінімальним, протягом якого науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи можуть створити (розробити) нематеріальні активи, пов'язані з отриманням нової інформації, поглибленого або нового знання чи систематизованої або укомплектованої бази даних тощо, які уже можуть мати цінність і, відповідно, вартість. Проте якщо управління підприємства вважає, що трьохмісячний термін проведення НДДКР не є достатнім, або адекватним для сфери діяльності підприємства свідченням можливості відображення власно створених незавершених НДДКР у фінансовій звітності (річній), то можуть бути висунуті інші строки, що, обов'язково, слід визначити в обліковій політиці підприємства.

Наступним проблемним питанням як обліку незавершених НДДКР, отриманих в процесі об'єднання бізнесу, так і обліку власно створених незавершених НДДКР є оцінка їх справедливої вартості, на основі якої вони можуть бути відображені в фінансовій звітності як нематеріальний актив, а не як вартісна складова гудвілу або витрат поточного періоду, відповідно. Для того щоб бути визнаним активом, проект незавершених НДДКР повинен мати відповідну субстанцію, втілену в розумних витратах і зусиллях, пов'язаних з даним проектом, які дають змогу здійснити його оцінку (з припустимою точністю) справедливої вартості [4, с. 32].

Крім того, згідно з дослідженням Дж.Р. Хітчнера в процесі оцінки справедливої вартості незавершених НДДКР слід враховувати їх життєвий цикл, який схематично можна розглянути як сукупність чотирьох стадій:

1) *концептуальні положення* – ідея, задум або план випуску нового продукту і первісна оцінка потенційного ринку, витрат та пов'язаних з цим технічних аспектів;

2) *прикладні дослідження* – плановані пошуки або поглиблені дослідження, націлені на отриманні нових знань та оцінювання можливості успішного виконання проекту;

3) *розробка* – переведення результатів дослідження в детальний проект випуску нового продукту, товару, послуги;

4) *виробнича стадія* – вихідна стадія ділової активності, що необхідна для комерціалізації активу [4, с. 32–33].

Використовуючи дохідний підхід оцінки та враховуючи стадію розробки, яка вже досягнута, і оцінку тих стадій, які ще необхідно завершити; технологічні, інженерні або управлінські ризики, з якими ще доведеться зіткнутися; час, який необхідний для завершення проекту; витрати на розробку, які поки підлягали списанню (тобто облік вже здійснених витрат на НДДКР, які ще не підлягали капіталізації) та ймовірність успішного завершення, можна визначити вартісну оцінку незавершених НДДКР. Саме така оцінка ґрунтуватиметься на аналізі зазначених вище параметрів, а також таких характеристик, як:

- ринок для майбутнього продукту, товару, послуги;
- час, необхідний для комерціалізації продукту, товару, послуги і виходу на ринок;
- потенційні покупці, споживачі, клієнти;
- умови для виходу на ринок;
- вплив існуючих і потенційно конкурентних продуктів, товарів, послуг;
- умови виробництва і відповідні витрати на випуск продукту, товару, послуги.

Усе це, на нашу думку, може бути достатнім критерієм для визнання та відображення у фінансовій звітності підприємства незавершених НДДКР, як отриманих в процесі об'єднання бізнесу, так і власно створених. Проте в подальшому необхідно здійснювати їх щорічну перевірку на відповідність критеріям визнання незавершених НДДКР завершеним нематеріальним активом або на предмет знецінення шляхом зіставлення його балансової вартості з сумою відшкодування [18].

Щодо відображення у бухгалтерському обліку, то ми вважаємо, що власно створені незавершені НДДКР, а також придбані зовні, або отримані в процесі об'єднання бізнесу, слід відображувати в складі

групи «Інші нематеріальні активи», оскільки належати до окремої групи, що відповідає їх кінцевій розробці, вони ще не можуть через відсутність достатніх класифікаційних ознак. Детальна інформація відносно окремих проектів незавершених НДДКР має бути розкрита в примітках до фінансової звітності.

Нематеріальні активи, придбані за рахунок державних субсидій (грантів)

Нематеріальний актив інколи може бути отриманий безоплатно або за мінімальну компенсацію *за рахунок державних субсидій (грантів)*. Приклади нематеріальних активів, які держава найчастіше надає підприємствам, включають права на посадку в аеропорту, ліцензії на експлуатацію радіо чи телевізійних станцій, права на здійснення викидів, імпортні ліцензії або квоти, а також права доступу до інших обмежених ресурсів тощо. Державні субсидії (гранти) слід ураховувати відповідно до МСБО 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу», за яким можна здійснювати первісну оцінку отриманих нематеріальних активів:

- ◆ або за справедливою вартістю;
- ◆ або за номінальною вартістю із врахуванням витрат, що безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до його використання за призначенням [22].

Однак варто враховувати, що не завжди можна надійно оцінити справедливу вартість усіх дозволів, які видає держава, оскільки вони можуть видаватися безкоштовно, можуть не підлягати передачі або купуватися і продаватися лише у складі всієї діяльності підприємства. В зв'язку з чим, ми вважаємо, що ці та інші питання (характерні для діяльності певного підприємства) оцінки НМА, придбаних за рахунок державних субсидій (грантів), мають бути регламентовані обліковою політикою підприємства, яка обов'язково повинна бути послідовною і застосовуватися до всіх нематеріальних активів, отриманих таким чином.

Нематеріальні активи, отримані в обмін на інші активи

Обмін активами – це угода, яка не залишала в «спокої» розробників міжнародних стандартів бухгалтерського обліку протягом кількох років. Наприклад, підприємство може обміняти певні нематеріальні активи, які йому не потрібні або які більше не може використовувати, на активи контрагента, у якого є інші надлишкові активи. *Виникає питання про те, чи приводять такі угоди до отримання при-*

бутку, якщо вартість переданого активу менша за вартість отриманого активу. Можливі ситуації, коли угода була проведена без реального комерційного змісту, а виключно для визнання умовного прибутку. Згідно з МСБО 38 усі отримані нематеріальні активи шляхом обміну на немонетарні активи або на поєднання монетарних і немонетарних активів мають бути оцінені за справедливою вартістю.

Вартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли:

- угода обміну не має комерційного змісту;
- неможливо достовірно оцінити справедливу вартість ні отриманого, ні переданого активу.

Перевірка на наявність комерційного змісту необхідна для запобігання відображення прибутку, коли угода не має «помітного впливу на економіку підприємства» [20, с. 862–863]. Комерційний зміст обміну визначають шляхом прогнозування та порівняння очікуваних майбутніх грошових потоків від переданого й отриманого активів. Умовою наявності комерційного змісту є значна різниця між двома прогнозами. Підприємство оцінює, чи має операція обміну комерційну сутність чи ні, шляхом визначення того, наскільки очікувані майбутні грошові потоки зміняться в результаті цієї угоди.

Угода обміну має комерційну сутність, якщо:

1) характеристики (тобто ризик, терміни і розмір) грошових потоків від отриманого активу відрізняються від характеристик грошових потоків від переданого активу;

2) характерна для підприємства вартість його діяльності змінюється внаслідок здійснення угоди з обміну;

3) різниця в (1) або (2) є значною відносно справедливої вартості активів, що є предметом обміну [20, с. 863].

Слід зазначити, що описана вище перевірка на наявність комерційного змісту приводить до того, що при визначенні балансової вартості деяких нематеріальних активів приймаються до уваги результати оцінки майбутніх грошових потоків від використання такого нематеріального активу. МСБО 38 зазначає, що «справедлива вартість НМА, для якого не існує зіставних ринкових угод, піддається достовірній оцінці, якщо (а) відхилення в різних обґрунтованих оцінках справедливої вартості несуттєві для даного активу, або (б) імовірність різних оцінок у зазначених межах може бути достовірно оцінена і використана для оцінки справедливої вартості».

Отже, для визначення справедливої вартості НМА, отриманого в результаті обміну на інший НМА, необхідно визначити його кінцевий строк експлуатації, а також величину можливого отримання доходів (на основі дохідного підходу оцінки) від його використання. Проте у разі, якщо результат наявності комерційного змісту наперед відомий (тобто відсутній), то за МСБО 38 підприємству можна відмовитися від проведення таких детальних розрахунків.

Нематеріальні активи, створені власними силами

Однією із основних і досі невирішених проблем наявної практики бухгалтерського обліку є відсутність єдиного методологічного підходу визнання нематеріальних активів, створених власними силами. Адже, якщо в процесі об'єднання бізнесу Комітет з МСБО рекомендує якомога більше виділити зі складу гудвілу нематеріальних активів та, відповідно, їх ідентифікувати, то при створенні власними силами вимагає, щоб, крім виконання загальних вимог щодо визнання та первісної оцінки нематеріального активу, підприємство застосовувало б вимоги і вказівки щодо обліку НМА на етапі дослідження та на етапі розробки.

Згідно з МСБО 38 підприємство не повинно визнавати нематеріальний актив, який виникає в процесі досліджень або в результаті проведення етапу досліджень за внутрішнім проектом. Витрати на дослідження або на проведення етапу досліджень за внутрішнім проектом слід відносити на витрати у міру їх виникнення, оскільки підприємство не може продемонструвати існування нематеріального активу, який принесе можливі майбутні економічні вигоди.

Саме поняття «дослідження» розглядається як оригінальні та заплановані дослідження, що здійснюються для отримання нового наукового або технічного знання і може являти собою: діяльність, спрямовану на отримання нового знання; пошук, оцінку та остаточний вибір щодо застосування результатів дослідження або інших знань; пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, процесам, системам чи послугам; формулювання, проектування, оцінку та остаточний вибір можливих альтернатив нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг [18].

Нематеріальний актив, що виникає в результаті розробки або проведення етапу розробки за внутрішнім проектом, слід визнавати як нематеріальний

актив, створений власними силами, тільки, якщо підприємство може продемонструвати відповідність усім зазначеним нижче умовам:

1) технічна здійсненність робіт з приведення НМА в стан, який необхідний для його використання або продажу;

2) намір підприємства завершити створення НМА та використовувати або продати його;

3) здатність підприємства використовувати або продати НМА;

4) ідентифікація шляхів отримання ймовірних майбутніх економічних вигід від використання НМА;

5) наявність адекватних технічних, фінансових чи інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу НМА;

6) здатність підприємства достовірно оцінити витрати, що відносяться на НМА в ході його розробки [19; 20, с. 865].

МСБО 38 вимагає визнання нематеріального активу на етапі розробки проекту, оскільки цей етап є більш пізньою стадією порівняно з етапом дослідження і підприємство зможе продемонструвати, що актив принесе ймовірні майбутні економічні вигоди.

Поняття «розробка» розглядається як застосування результатів досліджень чи інших знань для планування або проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку комерційного виробництва або використання. Проте слід зазначити, що отримання об'єктивного свідчення щодо кожної із вище зазначених умов відповідності для визнання НМА, створеного власними силами, може бути складним завданням, оскільки:

➤ умова (2) ґрунтується на намірі керівництва;

➤ умови (3), (5) і (6) є індивідуальними для підприємства, тобто те, чи відповідають витрати на розробку будь-яким з цих умов, залежить як від самої діяльності з розробки, так і від підприємства;

➤ умова (4) є набагато складнішою, ніж це здається, оскільки підприємству необхідно оцінити ймовірні майбутні економічні вигоди шляхом застосування принципів МСБО 36 «Знецінення активів», тобто за допомогою дисконтування грошових потоків. Якщо актив принесе економічні вигоди тільки разом з іншими активами, то підприємству слід застосувати принцип підрозділів, що генерують грошові засоби.

У МСБО 38 також зазначено, що відповідність наведеним вище умовам визнання може бути підтвер-

джено таким чином: наявність бізнес-плану з поданням необхідних технічних, фінансових та інших ресурсів і здатності підприємства забезпечити ці ресурси; підтвердження з боку кредитора його намірів фінансувати розробку може бути свідченням наявності зовнішнього фінансування; системою обліку витрат підприємства, яка може забезпечити достовірну оцінку витрат на створення нематеріального активу власними силами, таких, як заробітна плата та інші витрати, понесені у зв'язку з отриманням авторських прав чи ліцензій.

У будь-якому випадку підприємство має вести облікові книги та записи, які дають змогу йому довести, що воно або виконує, або не виконує умови, встановлені МСБО 38. У цьому стандарті також надано роз'яснення, що «незважаючи на те, що терміни «дослідження» і «розробка» визначено, термінами «етап досліджень» і «етап розробки», вони мають більш широке значення в контексті даного стандарту». Це означає, що етап досліджень може включати в себе діяльність, яка не завжди відповідає визначенню «дослідження». Етап досліджень може охоплювати весь період, протягом якого здійснюється дослідження, незважаючи на те, що діяльність, яка характеризує етап розробки, здійснюється в той самий час (рисунок).

В результаті, якщо підприємство не може відрізнити етап досліджень від етапу розробки за внутрішнім проектом створення нематеріального активу, то воно розглядає витрати на цей проект, які були понесені, тільки на етапі досліджень. Це також означає, що етап розробки може включати в себе діяльність, яка не завжди відповідає визначенню поняття «розробки» [20, с. 866].

У цьому разі діяльність на етапі досліджень та особливості її обліку відповідає визначенню згідно з МСБО 38. Діяльність на етапі розробки також відповідає визначенню розробки згідно з МСБО 38, проте в зв'язку з тим, що її неможливо відділити від діяльності дослідження, яка здійснюється в той самий період, початкову діяльність розробки слід обліковувати так, як би її обліковували на початку досліджень. Тільки після того, як з'явиться можливість відповідним чином відобразити діяльність з розробки, понесені витрати можна враховувати в складі етапу розробки.

Згідно з МСБО 38 підприємство може враховувати діяльність на етапі виробництва у складі етапу розробки, оскільки стандарт визнає, що «етап розробки» має більш широке значення, ніж «розробка» [20, с. 866–868].

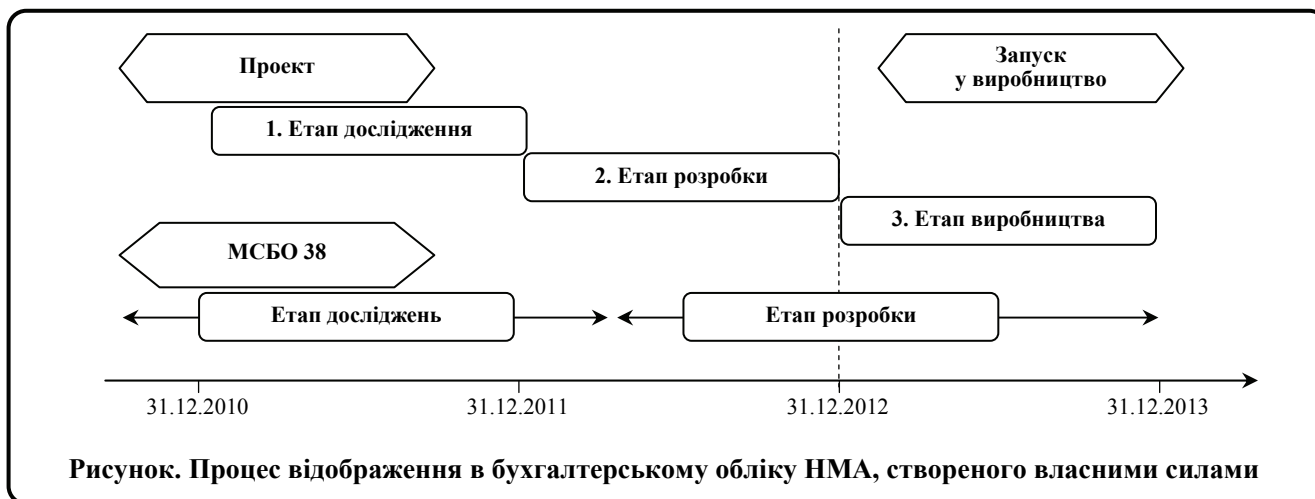


Рисунок. Процес відображення в бухгалтерському обліку НМА, створеного власними силами

Це необов'язково означає, що підприємство зможе капіталізувати витрати, понесені на етапі виробництва, оскільки йому доведеться пройти подвійний бар'єр:

1. Зазначені в п. 20 МСБО 38 припущення про те, що характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші витрати до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у

цілому. Отже, лише в рідкісних випадках подальші видатки (тобто видатки, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу) визнаватимуться у балансовій вартості активу.

2. Шість критеріїв визнання витрат на розробку, які були розглянуті вище.

Отже, методика бухгалтерського обліку визнання та оцінки нематеріальних активів, створених власними силами, розглядає кілька варіантів його відображення у бухгалтерському обліку, що залежить від можливості внутрішньо створеного НМА відповідати критеріям визнання на етапі розробки та особливостей його експлуатації.

ВИСНОВКИ

Нами розглянуто основні шляхи надходження нематеріальних активів на підприємства (окреме придбання, придбання в процесі об'єднання бізнесу, отримання за рахунок державних субсидій (грантів), отримання в процесі обміну на інші активи, власне створення) та особливості їх визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Запропоновано та аргументовано власний підхід до відображення у річній фінансовій звітності внутрішньо створених незавершених НДДКР, який дає змогу сформувати єдину методологічну платформу бухгалтерського обліку НМА, як окремо придбаних (отриманих), так і власно створених.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Nahapiet J., Ghoshal, S. (1998), Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage / J. Nahapiet, S. Ghoshal // Academy of Management Review 23. – P. 242–266.

2. Лев Б. Нематериальные активы: управление, изме-

рение, отчетность / Б. Лев; пер. с англ. Л.И. Лопатникова. – М.: Квнто-Консалтинг, 2003. – 240 с.

3. Kaplan R.S. The Balanced Scorecard – Measures then drive Performance / R.S. Kaplan, D.P. Norton // Harvard Business Review. – 1992. – V. 70. – № 1. – P. 71–79.

4. *Хитчнер Дж.Р.* Оценка стоимости нематериальных активов; под ред. В.М. Рутгайзера / Дж.Р. Хитчнер – М.: Маросейка, 2008. – 144 с.
5. *Bontis N.* Assessing knowledge assets: a review of the models used to measure intellectual capital / N. Bontis // International Journal of Management Reviews. – 3(1) (2001). – P. 41–60.
6. *Griliches Z.* Patent Statistics as Economic Indicators: A Survey / Z. Griliches // Journal of Economic Literature. – Vol. XXVIII. – 1990, December. – P. 1951.
7. *Stewart T.A.* Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations / T.A. Stewart // New York: Currency Doubleday, 1997. – P. 67.
8. *Edvinsson L.* Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower / L. Edvinsson, M.S. Malone. – N.Y.: Harper Business, 1997. – P. 342.
9. *Булыга Р.П.* Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала: Дис. на соискание степени канд. экон. наук. 08.00.12: защищена 28.06.2005; утв. 12.09.2005/ Булыга Роман Петрович. – М., 2005. – 354 с.
10. *Просвирина И.И.* Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы / И.И. Просвирина // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=24030>
11. *Гаранина Т.А.* Структура интеллектуального капитала: вопросы оценки и эмпирического анализа / Т.А. Гаранина // Вестник Санкт-Петербургского университета. – Сер. 8. – Вып. 1. – 2008. – С. 96–118.
12. *Бразілій М.М.* Облік створення нематеріальних активів / М.М. Бразілій // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: Зб. наук. праць. – Київ: УАБС НБУ. – 2009. – Т. 18. – 457 с.
13. *Бражна Л.В.* Порядок відображення в обліку створення нематеріальних активів / Л.В. Бражна // Облік і фінанси. – 2010. – №4. – 236 с.
14. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посібник] / Ф.Ф. Бутинець. – К: Знання. – 2006. – 311 с.
15. *Котенко Л.М.* Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку: [монографія] / Л.М. Котенко, Т.В. Польова. – Х., Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. – 2008. – 175 с.
16. *Колумбет О.П.* Оцінка нематеріальних активів: бухгалтерський та податковий аспекти / О.П. Колумбет // Вісник академії муніципального управління. – Вип. 7. – 2009.
17. *Національне* положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73.
18. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias38.pdf
19. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591.
20. *Применение* МСФО: в 3 т.; пер. с англ. – 2-е стер. изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1: Применение МСФО. – 1124 с.
21. *Міжнародний* стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ifrs3.pdf
22. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias20.pdf

В статье рассмотрены основные методологические подходы отражения нематериальных активов в финансовой отчетности и сосредоточено внимание на особенностях бухгалтерского признания и оценки нематериальных активов, отдельно приобретенных (полученных) и собственно созданных предприятием.

Ключевые слова: нематериальные активы, идентификация, критерии признания, оценка, незавершенные научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), этап исследования, этап разработки.

This paper reviews the main methodological approaches reflect intangible assets in the financial statements and focus on the features of accounting recognition and measurement of intangible assets acquired separately (received) and own created now.

Keywords: intangible assets, identification, recognition criteria, assessment, pending research and development work (R & D), the stage of the research, the stage of development.