

калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях ЖКГ затверджені від 6.03.2002 р. за № 47. 3. Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Іжевська. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. 4. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посіб. – К.: ЦУЛ, 2002.

*Поступила в редколегію 07.10.08*

УДК 657.22

***Н.С. ПАСЕНКО***, к.э.н., ***Л.В. БЕЗКОРОВАЙНА***, к.э.н.

## **СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ТЕРМИНОЛОГИИ П(С)БУ 8 И МСФО 38 «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»**

В статье проведено анализ терминов по вопросам учета нематериальных активов путем сравнения их с терминами, приведенными в международных стандартах финансовой отчетности, с целью использования международного опыта в определении терминологии нематериальных активов в Украине.

The article is devoted the analyses term on questions of the account of intangible assets by comparisons them with term of International Financial Reporting Standards.

Процессы экономической интеграции Украины в мировое пространство и интернационализация экономики привели к необходимости стандартизации системы учета, которая является информационной базой для принятия взвешенных управленческих решений. На сегодняшнем этапе развития национальную систему учета следует базировать на международных стандартах для установления информационного взаимопонимания в мировом сообществе.

Нематериальные активы как категория в практику отечественного учета введена недавно. Основным нормативным документом, который регламентирует методологические основы организации и ведение бухгалтерского учета нематериальных активов – определение, классификацию, признание и оценку, переоценку, амортизацию, выбытие и раскрытие информации в финансовой отчетности является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 "Нематериальные активы [13]. Следует отметить, что данный стандарт учета постоянно претерпевает изменения для того, чтобы в большей степени отражать

международные основы организации и ведения учета нематериальных активов.

Принципы и методику ведения учета нематериальных активов и отражения их в отчетности достаточно глубоко рассмотрено в литературе такими авторами как Дзюба Н., Клименко А., Котенко Л., Моссаковский В., Нашкерская Г., Павлюк И., Тарасова И., Тетянич Л. и другими [1, 2, 3, 4, 7, 9, 10, 14, 15]. Так, в литературе рассмотрены вопросы классификации и состава нематериальных активов, их оценки, отражения в учете поступления, выбытия, переоценки, уменьшения и восстановления полезности, вопросы документального оформления. На сегодняшний момент также важным является приведение терминологии, касающейся нематериальных активов, применяемой в отечественных нормативных документах, к международной. Поэтому целью данной статьи является анализ и сравнительная характеристика отечественной и международной терминологии относительно нематериальных активов.

Целью П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» является определение методологических принципов формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и незавершенных капитальных инвестициях в нематериальные активы и раскрытия информации о них в финансовой отчетности. Этот бухгалтерский документ разработан на основании Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [6]. П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» постоянно претерпевает усовершенствования для того, чтобы быть максимально приближенным к МСФО (IAS) 38 [6]. Так, последние изменения по усовершенствованию П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» внесены приказом Министерства финансов Украины от 08.07.2008 г. № 901 «Об утверждении Изменений к некоторым положениям (стандартам) бухгалтерского учета» [8] и вводятся в действие с 01.01.2009 г.

Термины, представленные в п. 4 П(С)БУ 8 «Нематериальные активы», используются в данном нормативном акте и достаточно схожи с терминами, представленными в МСФО (IAS) 38 [6, 13].

Так, определение понятия активный рынок необходимо для возможности правильной переоценки нематериальных активов (п. 19 П(С)БУ 8). Этот термин в национальном стандарте учета соответствует тем же условиям, что и в международном:

однородность предметов, которые продаются и покупаются на этом рынке; наличие в любое время заинтересованных продавцов и покупателей; общедоступность информации о рыночных ценах на нематериальный актив.

Термин «Группа нематериальных активов» соответствует только национальному законодательству. Это понятие используется для правильного отражения различных объектов нематериальных активов на субсчетах бухгалтерского учета, для правильного проведения переоценки нематериальных активов, а также для отражения информации в примечаниях к финансовой отчетности (пп.5, 19, 20, 36 П(С)БУ 8).

Определение исследований как запланированных предприятием исследований, которые проводятся им впервые с целью получения и понимания новых научных и технических знаний, необходимо для правильного признания нематериальных активов (расходы на исследования относятся к расходам отчетного периода), а также для отражения информации в примечаниях к финансовой отчетности (пп.9, 37 П(С)БУ 8). В МСФО (IAS) 38 [6] определение исследований представлено немного глубже: указано, что такие исследования должны быть оригинальными.

Согласно определению нематериальный актив – это немонетарный актив, который не имеет материальной формы и может быть идентифицирован [13]. Такое определение будет применяться в учете с 01.01.2009 г. До этой даты нематериальный актив определяется как немонетарный актив, который не имеет материальной формы, может быть идентифицирован и содержится предприятием с целью использования на протяжении периода более одного года (или операционного цикла, если он превышает один год), для производства, торговли, в административных целях либо для предоставления в аренду другим лицам.

Как видно, из приведенных определений с 1 января 2009 года критерий длительности использования нематериального актива – более одного года или операционного цикла, превышающего год, а также цели его использования предприятием не имеют значения.

Проведем анализ определения нематериального актива. Во-первых, нематериальный актив – это актив, поэтому для его отражения в Балансе предприятия он должен соответствовать критериям признания активов (согласно п. 10 П(С)БУ 2 «Баланс» [12]): 1) его оценка может быть достоверно определена

2) ожидается получение в будущем экономических выгод, связанных с его использованием .

Из определения термина «нематериальный актив» необходимо выделить три основных критерия отнесения активов именно к этой группе: немонетарный характер, отсутствие материальной формы, возможность идентификации (см. табл. 1).

Таблица 1 - Основные критерии отнесения активов к нематериальным

Критерий	Экономическое содержание
Немонетарность	Немонетарные активы — все активы, кроме денежных средств, их эквивалентов и дебиторской задолженности в фиксированной (или определенной) сумме средств (п. 4 П(С)БУ 19 «Объединение предприятий» [11])
Отсутствие материальной формы	Актив не имеет формы материального актива, либо материальный актив является лишь средством воплощения нематериального актива, причем материальный носитель имеет стоимость во много раз меньшую, чем стоимость самого нематериального актива
Возможность идентификации	Идентифицированные активы и обязательства — приобретенные активы и обязательства, которые на дату приобретения соответствуют критериям признания статей Баланса, установленным Положением (стандартом) бухгалтерского учета «Баланс» (п. 4 П(С)БУ 19 [11]) В соответствии с п. 12 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [6] актив отвечает критерию идентификации в контексте определения нематериального актива, когда он: а) может быть отделен от организации для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена, или же в отдельном порядке вместе с соответствующим договором, активом или обязательством; б) возникает из договорных или других юридических прав, независимо от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации, или других прав и обязанностей. В П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» никакие исключения для признания неотделимых от компании нематериальных активов не оговорены. В письме Министерства финансов Украины от 11.04.2006 г. № 31-34000-10-10/7377 [5] поднимались вопросы идентификации нематериальных активов, где указывалось о признании нематериальным активов на основании оформленного первичного документа, но совсем не говорится о возможности отделения нематериального актива.

Только при выполнении перечисленных выше условий объект

может быть признан нематериальным активом в бухгалтерском учете предприятия.

В результате, если объект отвечает всем критериям признания, то в бухгалтерском учете он с полным правом может считаться нематериальным активом. Однако если критерии признания нематериального актива в бухгалтерском учете не соблюдены (например, предприятие не ожидает получения в будущем экономических выгод от использования объекта), то все расходы, связанные с приобретением или созданием объекта, списываются в бухгалтерском учете в состав расходов периода.

Следует отметить, что в соответствии с письмом Министерства финансов Украины от 11.04.2006 г. № 31-34000-10-10/7377 [5] первичный документ, на основании которого осуществляется признание нематериального актива, должен содержать: наименование; характеристику (описание); порядок и срок его полезного использования; первоначальную стоимость; дату приобретения; подписи лиц, принявших объект нематериального актива, которые должны проверить обоснованность оприходования нематериального актива, то есть наличие документов (справок), описывающих сам объект нематериального актива или порядок его использования (письменное описание с формулами, чертежами, схемами, образцами и т.п.).

При идентификации объектов нематериальных активов комиссия предприятия, в состав которой должны входить компетентные специалисты по вопросам интеллектуальной собственности, проверяет наличие и законность документов, на основании которых приходится данный объект нематериальных активов, а также документов, подтверждающих правомерное приобретение права авторства, права собственности, права на использование данного объекта нематериальных активов. Так, по мнению Министерства финансов Украины, это следующие документы: для изобретений, полезных моделей, промышленных образцов – патент; для коммерческих наименований, торговых марок, объектов авторского права, компиляции данных – свидетельство; для научных открытий – диплом; для лицензионных договоров, авторских договоров – лицензия; договоры о передаче прав собственности на объект нематериальных активов; выписки из соответствующих государственных реестров, которые подтверждают права на объект нематериальных активов; другие

документы, связанные с идентификацией прав на объект нематериальных активов [5].

Определение термина «разработка» в П(С)БУ 8 идентично такому же определению в МСФО (IAS) 38 [6, 13]. Только в МСФО (IAS) 38 [6] в определении кроме перечисленных объектов усовершенствования в процессе разработки выделяются технологии, о которых нет ни одного слова в П(С)БУ 8. Термин разработка используется для отражения расходов, связанных с разработкой нематериального актива, а также для отражения информации в примечаниях к финансовой отчетности (пп.7, 37 П(С)БУ 8).

Определение незавершенных капитальных инвестиций в нематериальные активы как капитальных инвестиций в приобретение, создание и модернизацию нематериальных активов, использование которых по назначению на дату баланса не произошло, используется для правильного отражения таких инвестиций на субсчете 154 «Приобретение (создание) нематериальных активов» (п.5 П(С)БУ 8).

Термин «накопленная амортизация нематериальных активов» используется для отражения в учете амортизации, уменьшения полезности нематериальных активов, а также для отражения такой информации в примечаниях к финансовой отчетности (пп.21, 29, 32, 33, 36, 37 П(С)БУ 8).

Сравнивая МСФО (IAS) 38 [6] и П(С)БУ 8 [13], следует отметить, что такие определения как актив, амортизация, балансовая стоимость, стоимость, определенная субъектом хозяйствования, дата соглашения, потери от уменьшения полезности, ликвидационная стоимость, монетарные активы, себестоимость, справедливая стоимость актива, срок полезной эксплуатации, амортизируемая сумма, в П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» не рассматриваются, а описываются в нормативной базе по учету в Украине – в других П(С)БУ.

Таким образом, путем сравнения терминов в национальных и международных нормативных документах по учету нематериальных активов определены их общие черты и отличия. Следует отметить, что некоторые вопросы учета нематериальных активов в Украине законодательно отражены не в достаточной мере по сравнению с международными стандартами, хотя и постоянно проводятся уточнения действующей нормативно-законодательной

базы. Подчеркнем, что некоторые термины, например, «группа нематериальных активов», введенные украинским законодательством, являются довольно понятными и необходимыми для учета на предприятиях нашей страны. По мнению авторов, внедрение методических рекомендаций по учету нематериальных активов является одним из необходимых направлений улучшения качества организации учета на предприятии.

**Список использованных источников:** **1** Дзюба Н. Операции с нематериальными активами // *Налоги и бухгалтерский учет.* – 2007. – № 66. – С. 9-46. **2** Клименко А. Нематериальные активы: от приобретения до ликвидации. / А. Клименко, М. Пустовит. – Х.: Фактор, 2006. – 354 с. **3** Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів / Л.М. Котенко, Т.В. Польова // *Актуальні проблеми економіки.* – 2005. – № 5. – С.109-115. **4** Крысенко Т. Нематериальные активы // *Бухгалтерия. Налоги. Бизнес.* – 2006. – № 15. – С. 42-46. **5** Лист Міністерства фінансів України від 11.04.2006 р. № 31-34000-10-10/7377 // [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) **6** Международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» // [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) **7** Моссаковський В. Облік нематеріальних активів // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2005. – № 7. – С. 8-17. **8** Наказ Міністерства фінансів України від 08.07.2008 р. № 901 «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) **9** Нашикерська Г. Оцінка нематеріальних активів // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2006. – № 11. – С. 23-30. **10** Павлюк І. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – 2-ге вид., уточ. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с. **11** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 зі змінами та доповненнями // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) **12** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 зі змінами та доповненнями // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) **13** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 зі змінами та доповненнями // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) **14** Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2004. – № 4. – С. 38-41. **15** Тетянич Л. Нематериальные активы: отражение в бухгалтерском учете // *Главбух.* – 2007. – № 26. – С. 33-38.

*Поступила в редколлегию 20.10.08*