

В статье рассмотрены варианты поступления иностранной валюты на предприятие, которое осуществляет операции в сфере внешнеэкономических отношений. Проанализированы особенности бухгалтерского учёта балансовой стоимости иностранной валюты. Исследованы особенности использования методов средневзвешенной стоимости и идентифицированной себестоимости при оценке выбытия балансовой стоимости иностранной валюты в соответствии с требованиями налогового учета.

In the article the variants of receipt of foreign currency are considered on an enterprise which carries out operations in the field of external economic relations. The features of record- of book value of foreign currency are analysed. The features of the use of methods of average cost and identified prime price are investigational at the estimation of leaving of book value of foreign currency in accordance with the requirements of the fiscal accounting.

УДК 657

І.В. Смірнова, доц., канд. екон. наук, Л.О. СІМОВА, асистент
Кіровоградський національний технічний університет

Порівняльний аналіз вітчизняної практики обліку нематеріальних активів з критеріями міжнародних стандартів

В статті розглянуто нормативно-методологічні засади обліку нематеріальних активів за вітчизняними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності. Проведено аналіз сутності, класифікації нематеріальних активів та вимог до їх ідентифікації згідно з українським законодавством та міжнародними стандартами.
нематеріальні активи, активи, ідентифікація, гудвіл, інтелектуальна власність

Однією з рис економіки ХХІ ст. є те, що домінуючу роль в процесі створення капіталу відіграють знання і технології. На сьогодні досягнення конкурентних позицій і переваг, забезпечення майбутнього розвитку компанії потребують інвестицій в людські ресурси, інформаційні технології, дослідження, розвиток і рекламу. Прибутковість підприємств все частіше збільшується за рахунок прав на інформацію, а не контролю за матеріальними ресурсами. Більше того, вартість матеріальних активів часто визначається такими нематеріальними активами як технічні інновації, втілені в продукції, творче сприйняття та художнє оформлення.

Поряд з традиційним кредитним аналізом серед іноземних інвесторів та кредиторів набув поширення аналіз нематеріальних активів як гарантії прибуткової діяльності компанії в майбутньому. Відповідно зростає потреба в релевантній інформації про нематеріальні активи. Проте на сьогодні фінансова звітність не може надати точної інформації про нематеріальні складові і, відповідно, існує значний розрив між бухгалтерською та ринковою оцінкою вартості підприємств. Адже такі важливі фактори вартості компаній як знання працівників, корпоративний клімат і культура, лояльність споживачів та в цілому налагоджена система збуту не знаходять свого відображення в звітності. Тому для підвищення релевантності вітчизняна модель бухгалтерської звітності потребує розширення інформації про нематеріальні активи.

Метою статті є дослідження різниці між вітчизняними правилами бухгалтерського обліку нематеріальних активів та порядком, визначеним міжнародними стандартами обліку та звітності.

Загалом засади обліку і управління нематеріальними активами, а також обговорення пов'язаних з ними проблем за кордоном досягнули певного ступеня зрілості. Насьогодні в Україні зазначені моменти лише актуалізуються.

Серед вітчизняних науковців, які займаються проблемами обліку нематеріальних активів варто виділити І.Бігдана, О.Бутніка Сіверського, Л. Вороніну, Н. Карзаєву, В. Моссаковського та ін. Питанням правового регулювання нематеріальних активів як складової майна підприємств, установ та організацій, об'єкта оцінки та обліку присвячено праці таких авторів, як: О.Святоцький, Л. Федченко, Л.Шнейдеман, В.Зінов, М.Галянтьч, В.Швець та ін.

Розглянемо трактування сутності нематеріальних активів в міжнародній практиці. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуел Д. [6] дають визначення нематеріальних активів як довгострокових, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість, засновану на правах або привілеях власника. Розглядаючи сутність нематеріальних активів, Велш Глен А., Шорт Деніел Г. вважають такими активи, які фізично не існують. Вони надають власнику право їх використання [4]. Схоже визначення нематеріальним активам дають Джон Доунс, Джордано Еллот Гудман – це нематеріальні або невідчутні права або нематеріальні ресурси, які дають фірмі переваги на ринку (включаючи дозвіл на пошук корисних копалин, імпорт, авторські права, витрати на рекламу, організаційні витрати) [5]. В свою чергу Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда наголошують, що «Щоб об'єкт визначався нематеріальним активом, необхідно щоб він відповідав визначенню активу, щоб його можна було вимірювати, був значущим та достовірним» [7].

Наведене дозволяє виділити критерії визнання об'єкту нематеріальним активом:

- довгостроковість;
- можливість вартісної оцінки;
- економічна доцільність використання;
- відсутність матеріальної форми.

В українській обліковій практиці поняття нематеріальних активів з'явилося у 1998 році, коли було дозволено створювати спільні підприємства. Ці активи стали внесками іноземних інвесторів у статутних капітал українських підприємств. Термін «нематеріальні активи» не застосовувався раніше в законодавчих і нормативних актах. У подальшому це поняття значно збагатилося й розширилося в основному за рахунок західного досвіду. Так, низка питань з обліку нематеріальних активів залишається невирішеною, а саме: класифікація та оцінка об'єктів нематеріальних активів, порядок відображення в обліку витрат на їх створення, наявність чітких критеріїв визнання ряду об'єктів «неуречевленої форми» активами.

Хоча поняття нематеріальних активів для вітчизняного бухгалтерського обліку порівняно нове, однак ряд облікових моментів вже вирішено: нематеріальні активи знайшли своє відображення в Плані рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування, розроблено П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та ряд інших нормативних документів, зокрема: Наказ МФУ «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної вартості у складі нематеріальних активів» від 22.11.04 №732, Наказ Держкомстату «Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних

мікросхем і раціоналізаторських пропозицій)» та інструкція щодо їх заповнення від 10.08.04 №469, Методичні підходи до оцінки вартості і використання об'єктів права інтелектуальної власності в наукових установах УААН // Інститут аграрної економіки УААН. – К., 2003, інші.

Важливим у спробі з'ясування міжнародної та вітчизняної практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів є аналіз нормативної бази з питань їх правового регулювання.

П(С)БО 8 трактує нематеріальний актив як «немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам». Таке визначення «перекликається» з МСБО 38, згідно з яким нематеріальним активом є немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [3].

П(С)БО 8 нематеріальні активи поділяє на такі групи:

- 1) права користування природними ресурсами
- 2) права користування майном
- 3) права на комерційні позначення
- 4) права на об'єкти промислової власності
- 5) авторське право та суміжні з ним права
- 6) незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи
- 7) інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Тобто нематеріальними активами згідно з вищезазначеним положенням названо виключно права. Серед груп нематеріальних активів відсутні будь-які об'єкти інтелектуальної власності.

Проте в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» передбачено віднесення до нематеріальних активів об'єкти інтелектуальної власності (зокрема торгові марки, комп'ютерні програми).

Вважаємо, що дослідження сутності нематеріальних активів потребує також висвітлення умов визнання активів. Згідно з П(С)БО 1 «активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому». Таким чином, незважаючи на відсутність матеріальної форми, нематеріальні активи дійсно є активами, так як являють собою майбутні економічні вигоди, за які була виплачена компенсація. За вимогами П(С)БО 2 «Баланс» актив відображається в балансі, крім зазначеної вище, також за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена.

Необхідно також зазначити, що крім вимог, зазначених вище, згідно з міжнародними стандартами для відображення в балансі нематеріальних активів передбачено відповідність додатковим умовам. Так, згідно з п.12 МСФЗ 38 актив відповідає критерію можливості ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо:

- є відокремлюваним, тобто є можливість його відокремлення від суб'єкта господарювання, продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну індивідуально або разом із відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням;
- він виник в результаті контрактного або інших юридичних прав незалежно від можливості передавання або відокремлення їх від підприємства або інших прав і обов'язків.

Виділяють внутрішню і зовнішню відокремлюваність активів. Внутрішня відокремлюваність передбачає, що актив може бути ідентифікований, ніби він створений чи придбаний підприємством. Вартість продукту чи придбання при цьому має бути точно зіставна з конкретним активом. Ця ідея просліджується в деяких міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, зокрема в М(С)БО 38, який вимагає визначення первісної оцінки нематеріальних активів. Зовнішня відокремлюваність передбачає, що актив може бути реалізований окремо від інших нематеріальних активів фірми.

Очевидно, що відмінності у вітчизняних та міжнародних правилах бухгалтерського обліку нематеріальних активів пов'язані саме з різним підходом до ідентифікації активів. Так, права інтелектуальної власності відповідають міжнародним критеріям ідентифікації. Проте права користування майном, природними ресурсами, що згідно з П(С)БО 8 віднесені до нематеріальних активів, зазначеним критеріям не відповідають. Тому ці права не включено до складу груп нематеріальних активів за МСФЗ 38.

Таким чином, можна стверджувати, що вітчизняні правила бухгалтерського обліку нематеріальних активів дещо відрізняються від міжнародних стандартів. Тому вітчизняна фінансова звітність не може надати іноземним інвесторам точної інформації про нематеріальні складові. Відповідно, продовжує існувати значний розрив між бухгалтерською та ринковою оцінкою вартості підприємств. Тому для підвищення релевантності вітчизняна модель бухгалтерської звітності потребує розширення інформації про нематеріальні активи з урахуванням міжнародних критеріїв визнання та обліку нематеріальних активів.

Список літератури

- 24 1. П(С)БО 2 «Баланс»
- 25 2. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
- 26 3. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»
- 27 4. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку: пер. з англ. / За ред. О. Мініна, О.Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943с.).
- 28 5. Доунс Д, Гудман Д.Э. Финансово-мвестиционный словарь: Пре. 4-го перераб. и доп. англ. изд. – М.: ИНФРА – М, 1997. – 585 с.
- 29 6. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д./ Под ред. проф. Я.В.Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496с.)
- 30 7. Хендриксен С.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с

В статье рассмотрены нормативно-методологические основы учета нематериальных активов согласно отечественным положениям (стандартам) бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности. Проведен анализ сущности, классификации нематериальных активов и требований к их идентификации в соответствии с украинским законодательством и международными стандартами.

In the article normatively-methodological principles of account of immaterial assets are considered after domestic positions (by standards) of record-keeping and international standards of the financial reporting. The analysis of essence, classification of immaterial assets and requirements is conducted to their authentication pursuant to the Ukrainian legislation and international standards.