

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

В статті розглянуті методичні основи обліку нематеріальних активів, уточнено класифікацію таких активів. Здійснено пропозиції щодо вдосконалення оцінки, бухгалтерського обліку та контролю за нематеріальними активами.

Ключові слова: облік; контроль; нематеріальні активи; інтелектуальна власність; амортизація.

Постановка проблеми. Сучасний період розвитку економіки визначається суттєвим зростанням ролі науки і техніки та інтелектуальної діяльності основним джерелом яких є творча праця. Сьогодні у всьому світі інтелектуальна власність стає могутнім важелем економічного розвитку суспільства. З інтелектуальних ресурсів формується інтелектуальний капітал. Саме інтелектуальний капітал дедалі більше перетворюється на провідний чинник економічного зростання, радикальних економічних зрушень, стає головним важелем у визначенні ринкової вартості та формуванні високого рівня конкурентоспроможності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Фундаментальні питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів досліджували як вітчизні науковці, такі як І. А. Бігдан, Л. В. Бражна, Ф. Ф. Бугинець, В. П. Завгородній, М. В. Кужельний, В. Б. Моссаковський, С. Й. Сажинець, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, так і зарубіжні – Х. А. Андерсен, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман та ін.

Визначення частини проблеми, що не вирішена раніше. Проте, визнаючи значний доробок цих учених, слід зазначити, що сучасні умови господарювання ставлять нові завдання до вирішення проблем обліку нематеріальних активів.

До невіршених на сьогодні проблем щодо обліку нематеріальних активів слід віднести: складність у визначенні категорії нематеріальних активів, інтелектуальної власності, гудвілу; проблеми оцінки нематеріальних активів; формування та відображення в обліку витрат на дослідження та розробки результатом яких є створення нематеріальних активів; обґрунтування правил амортизаційної політики та термінів використання нематеріальних активів з урахуванням всіх видів амортизації; документального оформлення обліку нематеріальних активів тощо.

Ціль даної статті. Метою даної статті є визначення методичних основ вдосконалення обліку нематеріальних активів підприємства.

Викладення основного змісту статті. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються ПБО 8 «Нематеріальні активи». Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності нематеріальних активів необхідно враховувати вимоги інших ПБО:

- ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- ПБО 2 «Баланс»;
- ПБО 7 «Основні засоби»;
- ПБО 14 «Оренда», а також Інструкції про використання Плану рахунків.

Норми ПБО 8 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ). Норми ПБО 8 не поширюються на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Відповідно до ПБО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Придбаний нематеріальний актив визнається підприємством і відображається в обліку та звітності, якщо він відповідає всім критеріям визнання (табл. 1).

Таблиця 1

Критерії визнання нематеріального активу

1. Критерії визнання активів взагалі	<ul style="list-style-type: none"> • актив контролюється підприємством внаслідок минулих подій; • існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням; • вартість активу може бути достовірно визначена.
2. Критерії визнання нематеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> • немонетарний актив; • не має матеріальної форми; • може бути ідентифікований; • утримується з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для: <ul style="list-style-type: none"> - виробництва; - торгівлі (постачання товарів та послуг); - адміністративних цілей; - надання в оренду іншим особам.

Перша група критеріїв є загальною для визнання активів відповідно до ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Всі активи підприємство отримує внаслідок минулих подій (придбання, виробництво, отримання в оренду тощо). Операції або події, що очікуються в майбутньому, не приводять до появи активів. Наприклад, намір придбати активи не відповідає визначенню активів і може бути розкритий у примітках до фінансових звітів (п. 37.3 ПБО 8).

Контроль над активами та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигод тісно пов'язані з правом власності на актив, але не обмежуються тільки ним. Так нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені за балансом підприємства на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», а нематеріальні активи, які надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства і відображені на балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Такий підхід пояснюється додержанням принципу превалювання сутності над формою. Так, у разі фінансової оренди основні ризики і вигоди від використання активу переходять до орендаря незалежно від того, чи переходить право власності.

Критерій щодо можливості достовірної оцінки вартості активу застосовується незалежно від того, чи був нематеріальний актив придбаний, отриманий ззовні, чи створений на підприємстві.

Для визнання нематеріальних активів, створених на підприємстві, відповідно до вимог ПБО 8 застосовуються додаткові критерії визнання:

Витрати на створення нематеріального активу класифікуються на етап досліджень та етап розробок.

Дослідження – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Витрати на дослідження визнаються витратами під час їх здійснення. Якщо підприємство не може відокремити етап дослідження від етапу розробок у процесі створення нематеріального активу, тоді всі витрати розглядаються як витрати на дослідження.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі (визнавати) за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
 - можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
 - інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.
- Якщо нематеріальний актив не відповідає переліченим вище критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Прикладом витрат, які не ведуть до виникнення нематеріального активу і підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені є:

- витрати на дослідження (інші операційні витрати);
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів (адміністративні витрати);
- витрати на рекламу і просування продукції на ринку (витрати на збут);
- витрати на створення, реорганізацію, переміщення підприємства або його частин (адміністративні витрати);
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (адміністративні витрати).

Крім того, не слід визнавати нематеріальним активом розроблені (створені) самим підприємством торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю суттю об'єкти.

В обліку і фінансовій звітності нематеріальні активи поділяються за кількома ознаками (рис. 1).

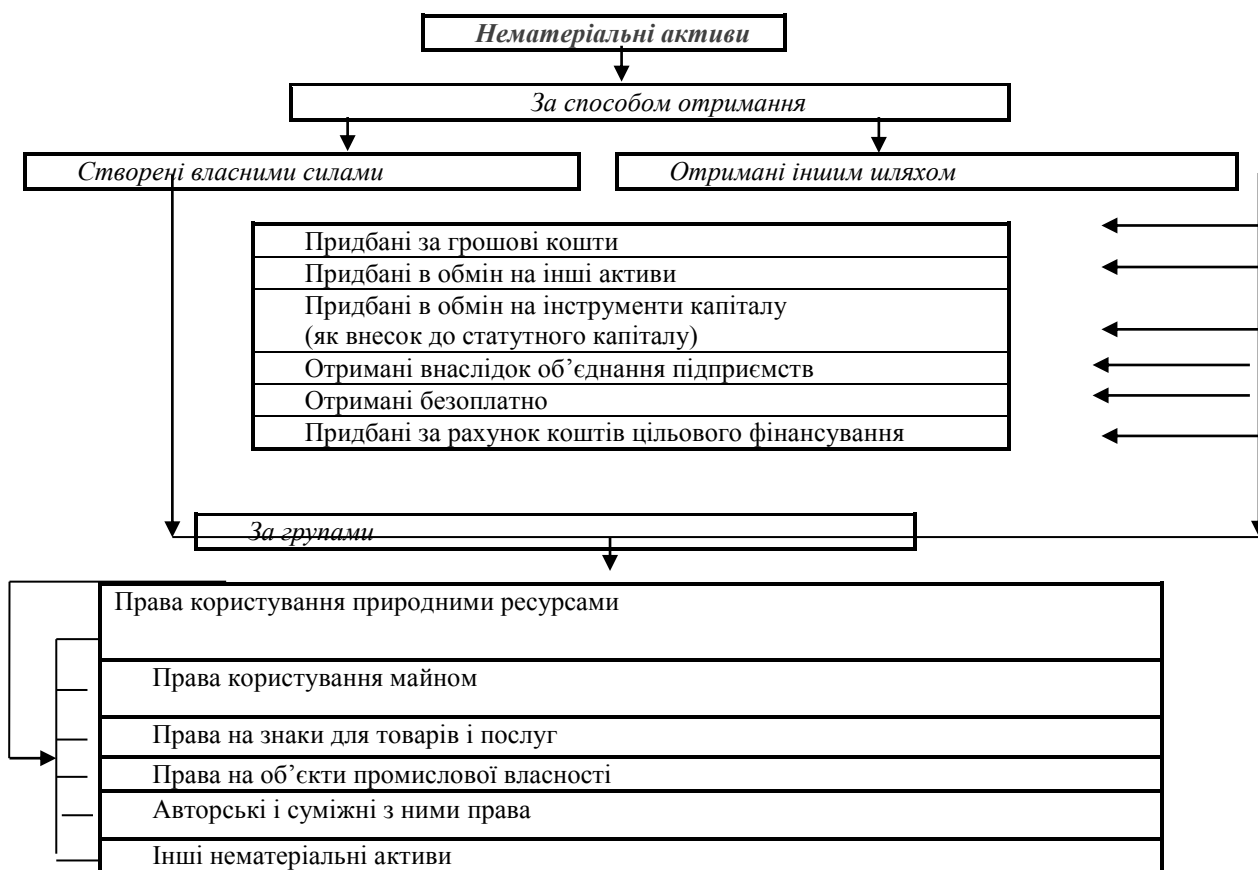


Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів в обліку і звітності

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання та оцінки в обліку і звітності.

У розрізі груп повинен бути організований облік нематеріальних активів за субрахунками рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Витрати на придбання або створення нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на балансовому рахунку 15 «Капітальні інвестиції», субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Здійснено порівняння методичних підходів і методів оцінки нематеріальних активів у сфері професійної оцінки з їх оцінкою для цілей бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльна характеристика підходів та методів оцінки нематеріальних активів

Експертна оцінка нематеріальних активів			Оцінка нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку		
Підхід	Методи оцінки	Сутність підходу	Вид оцінки	Шляхи надходження	Складові і порядок формування вартості
Витратний	1. Прямого відтворення 2. Заміщення	Передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення)	Первісна вартість придбаного об'єкта	Придбання за грошові кошти	Складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням

Витратний			Первісна вартість об'єкта, створеного власними силами	Створення власними силами	Включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)
Порівняльний	1. Накопичення активів 2. Ринку капіталу	Передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та оцінки	Справедлива вартість	Внесення до статутного капіталу Безоплатне надходження в обмін на інше майно	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
Дохідний	1. Пряма капіталізація доходу 2. Непряма капіталізація доходу (дисконтування грошового потоку)	В яких вартість об'єкта оцінки визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу	Не застосовують		

Отже було виявлено, що для бухгалтерської оцінки переважно використовують лише витратний і тільки інколи порівняльний (ринковий) підходи. На думку Н.М. Бразілій [2], було б доцільно для об'єктів промислової власності рекомендувати застосовувати так званий дохідний підхід щодо їх оцінки. Саме із його застосуванням вартість об'єкта оцінки відображатиме суму очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу.

Нематеріальні активи, як і необоротні активи підприємства взагалі є важливим об'єктом контролю, особливо якщо мова йде про контроль який є складовою частиною системи управління діяльністю підприємства.

Будь-який вид управління є неповноцінним без чітко організованої системи контролю виконання, виявлення фактичного стану на керованих об'єктах. Як самостійна функція управління, контроль тісно пов'язаний з іншими сторонами управлінської діяльності – прогнозуванням, плануванням, організацією, мотивацією, обліком та аналізом.

Метою контролю як і інших елементів управління є об'єктивне та неупереджене формування інформації про фактичні результати діяльності підприємства, позитивні та негативні фактори, що вплинули на зазначені результати з метою прийняття більш ефективних управлінських рішень в майбутньому.

Згідно п.4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Тоді як в МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» під контролем розуміють повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання (або бізнесу) з метою одержання вигід від його діяльності.

Як визначення, слід зазначити, що контроль – це система моніторингу діяльності господарюючого суб'єкта, визначення відповідності результатів та параметрів функціонування раніше прийнятим управлінським рішенням, визначення відхилень від встановлених параметрів та їх факторів для прийняття подальших ефективних управлінських рішень.

Форми контролю можуть бути різними. Вибір форми, часу, раціональних прийомів та методів контролю визначається значною мірою формою обліку. При визначенні об'єктів та форм контролю важливо врахувати, що повинно контролюватися безпосередньо бухгалтерським обліком, а що контролем як функцією управління.

Об'єкти контролю визначаються тим, що, коли та ким контролюється. За попереднього, поточного та наступного контролю вони не можуть бути ідентичними, в зв'язку з цим важливе значення в організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах має правильний розподіл об'єктів контролю в часі, чітка узгодженість та координація дій контролюючих.

Форми та організація бухгалтерського обліку мають вплив на методику поточного і наступного контролю, які здійснюються як працівниками бухгалтерії, так і контролюючими органами.

Висновки та перспективи подальшого розвитку. Правильне розуміння сутності й економічного змісту нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства вкрай необхідне для підвищення ефективності діяльності підприємств на сучасному етапі розвитку.

Проведене дослідження дало змогу уточнити методичні підходи до сутності нематеріальних активів шляхом повного визначення особливостей і характерних ознак цього виду активів, а саме: відсутність матеріальної основи і при цьому здатність приносити дохід їх власнику; відсутність наміру продажу нема-

теріальних активів за нормальних умов діяльності підприємства; тривалість корисного використання, що є підставою відносити їх до необоротних активів зі здійсненням з ними обліково-економічних процедур

для довгострокових інвестицій; одержання економічної вигоди в майбутньому в результаті їх використання; підвищений ступінь ризику в прагненні одержати дохід від використання подібних активів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. М. Банасько. – Житомир, 2010. – 20 с.
2. Бразілій Н. М. Облік створення нематеріальних активів // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: Зб. наук. праць. / Н. М. Бразілій. – Т.18. – Суми : УАБСНБУ, 2006. – С.354–359
3. Бразілій Н. М. Особливості амортизації нематеріальних активів // Зб. наук. праць Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / Н. М. Бразілій – Кіровоград : КНТУ, 2006. – № 9 – С. 105–115
4. Бразілій Н. М. Особливості методики проведення аудиту нематеріальних активів на підприємствах України // Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. / Н. М. Бразілій – Черкас: ЧДТУ, 2006. – Вип.16 – С. 169–177.
5. Вакун О. В. Розвиток класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О. В. Вакун // Інноваційна економіка. – 2012. – № 1. – С. 162–166.
6. Писаренко Ю. В. Теоретичні засади визначення амортизації нематеріальних активів / Ю. В. Писаренко // Економіка : проблеми теорії та практики : [зб. наук. праць]. – Вип. 202. : в 4 т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – Т. III. – С. 787–793.
7. Суглобов А. Е. Современные проблемы учета и оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете / Суглобов А. Е., Григорьева И. В. // Вопросы региональной экономики. – 2010. – Т. 3. № 3. – С. 28–37.

Н. М. Ищенко,

Н. Марченко,

Черноморский национальный университет
им. Петра Могилы,
г. Николаев, Украина

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В статье рассмотрены методические основы учета нематериальных активов, уточнено классификацию таких активов. Осуществлены предложения по совершенствованию оценки, бухгалтерского учета и контролю за нематериальными активами.

Ключевые слова: учет; контроль; нематериальные активы; интеллектуальная собственность; амортизация.

N. M. Ischenko,

N. Marchenko,

Petro Mohyla Black Sea National University,
Mykolayiv, Ukraine

METHODICAL BASE OF IMPROVEMENT OF INTANGIBLE ASSETS ACCOUNTING

The article analyses methodological bases of the accounting of intangible assets, clarification of classification of such assets is executed. Suggestions for improving the assessment and accounting of intangible assets are made.

Key words: accounting; control; intangible assets; intellectual property; depreciation.

Рецензенти: **Великий Ю. В.**, д. е. н., професор;
Євчук Л. А., д. е. н., професор.