

Студент 4 курсу
факультету менеджменту та маркетингу ХНЕУ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Анотація. Розглянуто особливості обліку нематеріальних активів відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, виділено спільні та відмінні риси. Наведено поділ активів на групи та здійснено порівняння термінів, що стосуються нематеріальних активів і гудвілу.

Аннотация. Рассмотрены особенности учета нематериальных активов в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета, выделены общие и отличительные черты. Представлено разделение активов на группы и осуществлено сравнение терминов, касающихся нематериальных активов и гудвилла.

Annotation. The features of intangible assets were analysed according to national and international accounting standards, common and distinctive features were allocated. The assets were divided into groups and the terms concerning the intangible assets and goodwill were compared.

Ключові слова: облік нематеріальних активів, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, особливості нематеріальних активів, гудвіл.

Унаслідок швидкого розвитку ринкових відносин, стрімкості та масштабності технологічних змін неможливо забезпечити конкурентоспроможність компаній лише за рахунок використання матеріальних та фінансових ресурсів, які стають загальнодоступними для більшості економічних суб'єктів. У процесі виробничої та комерційної діяльності на підприємствах виникає необхідність використання засобів, які не мають речовинної субстанції, але здатні відігравати особливу роль у процесі одержання прибутку. Серед таких активів особливе місце займають нематеріальні активи. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист прав.

Проблеми та особливості обліку нематеріальних активів на підприємствах є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних і закордонних вчених, таких, як: Бутенець Ф. Ф., Завгородній В. П., Покропивний С. Ф., К. Стендфілд, А. Торре. Проте вчені й досі не знайшли вирішення питання ідентифікації та вартісної оцінки нематеріальних активів для обліку, що відіграє важливу роль в управлінні підприємством.

Питання обліку нематеріальних активів та методики відображення в балансі підприємства, класифікації нематеріальних активів, вивчення їх впливу на отримання майбутніх економічних вигід потребують подальшого дослідження. Розширення сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатня розробка методики оцінки зумовлюють потребу в удосконаленні їх обліку та аудиту.

Метою статті є класифікація й визначення поняття "нематеріальні активи", порівняння нематеріальних активів відповідно до національних та міжнародних стандартів.

Поняття "нематеріальні активи" отримало широке розповсюдження в економічній літературі. Нематеріальні активи є однією з найважливіших статей бухгалтерського балансу. У різних офіційних документах та у визначеннях авторів наводяться різні варіанти класифікації елементів нематеріальних активів (табл. 1).

Таблиця 1

Поняття "нематеріальні активи" у бухгалтерських нормативних актах

№ п/п	Джерело	Визначення
1	П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [1]	Нематеріальний актив – 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 для надання в оренду іншим особам
2	Наказ "Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ" [2]	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року (п. 4.1)

© Галенко К. С., 2013

3	Податковий кодекс України	Нематеріальні активи – це об'єкти інтелектуальної, в тому
---	---------------------------	---

	(ст. 14.1.120) [3]	числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку
4	Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів" [4]	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності користування

Між бухгалтерським та податковим визначеннями нематеріальних активів існують відмінності. Так, П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", на відміну від податкового законодавства, обмежує можливість віднесення активів до складу нематеріальних, тобто нематеріальними можуть бути ті активи, які утримуються з метою використання впродовж періоду більше одного року. Крім того, нематеріальний актив може бути придбаний з метою перепродажу та бути для цілей оподаткування товаром [5, с. 95].

Таким чином, термін "нематеріальні активи" по-різному трактується в нормативних актах, тому неможливо сформувати єдиний підхід щодо класифікації нематеріальних активів. У результаті важко врахувати всі особливості даного об'єкту обліку в обліковій політиці на етапі організації облікового процесу, що неодмінно позначається на якості звітної інформації.

На думку Покропівного С. Ф. [6, с. 450], "нематеріальні активи – це категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності для отримання прибутку". У даному визначенні акцентується увага на правах власності, але не враховано всі складові нематеріальних активів, що передбачені П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Зовсім інший підхід у Крайвської І. А. [7], яка визначає нематеріальні активи як "довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Це активи, які забезпечують власнику певні права, але не існують фізично". Автором підкреслено, що активи не існують фізично, але мають вартість.

Основними характерними рисами нематеріальних активів є:

відсутність матеріально-речової (фізичної) форми;

використання протягом тривалого часу;

здатність приносити користь підприємству;

високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку від його використання.

Для бухгалтерського обліку П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп [1]:

права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища тощо);

права користування майном (право користування земельною ділянкою, користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

права на комерційні позначення (право на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування тощо);

права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці);

авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, фонограми тощо);

гудвіл;

інші нематеріальні активи.

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться в Журналі 4.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 "Нематеріальні активи". За дебетом рахунка відображається придбання або отримання від других фізичних або юридичних осіб нематеріальних активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або списання у зв'язку з недоцільністю надалі їх використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у відомості 4.3 [8, с. 120–121].

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

витрати на дослідження;

витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;

витрати на рекламу та просування продукції на ринку.

Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" має ряд спільних і відмінних моментів з МСФО (IAS) 38 "Нематеріальні активи" (International Accounting Standard "Intangible Assets") (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльна характеристика П(С)БО 8 та МСБО 38

	П (С)БУ 8 [1]	МСБО 38 [9]
Групи нематеріальних активів	Облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами	Не визначаються
Первісна вартість	Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни придбаних, крім знижок, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат	
Переоцінка нематеріальних активів	Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує	Два підходи: базовий і дозволений альтернативний. У першому випадку після первісного визнання

	активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить нематеріальний актив	нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю. У другому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою
Визначення строку корисного використання	При визначенні строку необхідно врахувати	
	моральний знос, що передбачається	технічне, технологічне та інші види старіння в тій галузі, в якій функціонує актив; очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів
Знецінення	Періодична перевірка на знецінення	Не потрібна перевірка на знецінення
Амортизація	Термін корисної експлуатації нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років з дати, коли актив стає придатним до використання. Амортизація повинна починатися тоді, коли актив стає придатним до використання	
Розкриття інформації у звітності	У примітках до фінансової звітності розкривається інформація про	У фінансових звітах розкривається інформація про
	вартість (первісна або переоцінена), за якою матеріальні активи відображені в балансі; методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів; наявність, рух нематеріальних активів у звітному році	

Порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів показує, що в міжнародних стандартах фінансової звітності приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку нематеріальних активів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування іншими країнами. Ці аспекти є основою розробки національного П(С)БО 8.

Особливу форму нематеріальних активів становить гудвіл – активи, які не підлягають матеріальному виміру: репутація фірми, корпоративний імідж, професійна компетентність, зв'язки і вплив тощо. Елементи гудвілу не мають і не можуть мати достовірної грошової оцінки, разом із тим вони побічно сприяють зростанню доходу компанії.

Таким чином, автором узагальнено поняття нематеріальних активів. У результаті було виявлено, що склад цього виду активів підприємства різноманітний, тому облік нематеріальних активів – це проблема, яка досить актуальна в практиці роботи підприємства, перш за все, це пов'язано як зі складністю оцінки первісної вартості, визначення амортизації, так і з питаннями класифікації нематеріальних активів і способами їх надходження.

Наук. керівн. Черноіванова Г. С.

Література: 1. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" зі змінами і доповненнями від 25.09.2009 р. № 1125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 2. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : Наказ № 64 від 17.07.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 3. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України. – Х. : Одісей, 2012. – 568 с. 4. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 5. Бугинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бугинець. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – 912 с. 6. Економіка підприємства : учебник / под общ. ред. д-ра екон. наук, проф. С. Ф. Покропивного ; пер. с укр. 2-го перераб. и доп. изд. – К. : КНЭУ, 2002. – 780 с. 7. Особливості бухгалтерського обліку в галузях народного господарства : навч. посібн. – Х. : ХНАМГ, 2009. – 240 с. 8. Маляревский Ю. Д. Финансовый учет : учебно-метод. пособ. / Маляревский Ю. Д., Тютюнник П. С. – Х. : Изд. ХНЕУ, 2003. – 288 с. 9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page.