

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-204>

УДК 657.421.3

## Обліково-аналітичне забезпечення нематеріальних активів підприємства у сучасних умовах: стан та напрями вдосконалення

Ужва А.М.

доктор економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування  
Миколаївського національного університету  
імені В.О. Сухомлинського

У статті розглянуто стан синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів на підприємствах. Проаналізовано та обґрунтовано основні проблемні питання стосовно синтетичного обліку нематеріальних активів із погляду законодавчої бази. Запропоновано основні напрями вдосконалення первинного та синтетичного обліку нематеріальних активів на підприємствах.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, амортизація, первинні документи, синтетичний облік, аналітичний облік.

Ужва А.Н. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ: СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В статье рассмотрено состояние синтетического и аналитического учета нематериальных активов на предприятиях. Проанализированы и обоснованы основные проблемные вопросы относительно синтетического учета нематериальных активов с точки зрения законодательной базы. Предложены основные направления совершенствования первичного и синтетического учета нематериальных активов на предприятиях.

**Ключевые слова:** нематериальные активы, амортизация, первичные документы, синтетический учет, аналитический учет.

Uzhva A.M. ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF INTANGIBLE ASSETS OF THE ENTERPRISE IN MODERN CONDITIONS: STATE AND DIRECTIONS OF IMPROVEMENT

The article covers the state of synthetic and analytical accounting of intangible assets at enterprises. The main problem issues concerning the synthetic accounting of intangible assets from the standpoint of the legislative framework are analyzed and substantiated. The main directions of perfection of primary and synthetic accounting of intangible assets at the enterprises are offered.

**Keywords:** intangible assets, depreciation, primary documents, synthetic accounting, analytical accounting.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** У процесі виробничої і комерційної діяльності на підприємствах виникає необхідність використання засобів, які не мають речової субстанції, але здатні відігравати особливу роль у процесі одержання прибутку. Серед таких активів особливе місце займають нематеріальні активи, частка яких зростає в майні підприємств, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін, розповсюдженням інформаційних технологій, інтеграцією міжнародних фінансових ринків. Жорсткість умов конкурентної боротьби як у межах країни, так і на міжнародній арені ставлять нематеріальні активи обов'язковою умовою успішної діяльності та прибутковості підприємств. Протягом останніх років суб'єкти господарювання для здійснення діяльності

використовують нематеріальні активи як чинник успішної боротьби на ринку товарів та послуг. З урахуванням тенденцій розвитку економіки України для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи обліку. Зростаюча значущість нематеріальних активів як складника цінності підприємства призвела до перегляду оцінки діяльності підприємств [1, с. 95].

Використання нематеріальних активів у діяльності підприємств зростає з переходом конкуренції в нецінову форму, тому будь-яке сучасне підприємство для досягнення високих результатів зосереджує увагу на ефективному їх використанні. За таких умов бухгалтерський облік як основна система, яка забезпечує прийняття управлінських

рішень, має мати відповідний методичний інструментарій для задоволення зростаючих потреб користувачів. Облік нематеріальних активів у процесі господарської діяльності є об'єктом пильної уваги економістів та бухгалтерів, що зумовлено відсутністю досконалої практики їх використання та необхідністю забезпечення єдиних підходів до критеріїв визнання.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Проблеми бухгалтерського обліку нематеріальних активів та процедури їх оцінювання досліджено у працях багатьох науковців. Вагомий внесок у вирішення та розроблення теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку нематеріальних активів зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: І. Бігдан, Л. Мельничук, О. Кантерман, М. Климова, І. Польова, Г. Азгальдов, Сунь Лін, Є. Хендріксен, С. Грей та Б. Нідлз та ін. Дослідження економічного змісту нематеріальних активів є першим етапом у розв'язанні проблем їх ефективного використання та відображення в обліку. Проте, незважаючи на значні напрацювання вчених-економістів, усе ж залишаються дискусійними питання щодо трактування, оцінки та порядку відображення нематеріальних активів в обліку. Питання обліку нематеріальних активів на рівні підприємства в умовах набуття нематеріальними активами все більшого значення для забезпечення стабільного функціонування і розвитку поки що недостатньо вивчені та розроблені.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є вивчення питань обліково-аналітичного забезпечення нематеріальних активів підприємства, виявлення недоліків стосовно цих питань і розроблення обґрунтованих напрямів щодо їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Одним із найважливіших чинників ефективного використання нематеріальних активів є систематичний бухгалтерський облік за їх рухом та використанням. Правильність організації обліку та контролю над наявністю та рухом нематеріальних активів забезпечується затвердженням наказу про облікову політику, де передбачено:

- основні первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообігу;
- діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;
- метод та порядок нарахування амортизації нематеріальних активів;

- перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;

- порядок оцінки нематеріальних активів та визначення ліквідаційної вартості;

- список осіб, на яких буде покладено відповідальність за збереження інформації;

- облік орендованих нематеріальних активів.

Господарські операції зі списання нематеріального активу у зв'язку з неможливістю його подальшого використання не є об'єктом оподаткування ПДВ. Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів. У фінансовому обліку неамортизована вартість нематеріального активу списується за рахунок власних коштів підприємства. Під час ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу. На підприємстві аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів.

Амортизація нематеріальних активів становить частину витрат та впливає на величину прибутку підприємства. Сума зносу як усіх об'єктів нематеріальних активів, так і кожної одиниці визначається за даними бухгалтерського обліку. Проте в умовах ринкової економіки необхідна інформація про знос будь-якого об'єкту і на будь-яку дату, оскільки реалізація, здача в оренду, у прокат та інші операції виключають із залишкової вартості, яка визначається як первісна за мінусом накопиченого зносу на дату оцінки.

Важливим економічним важелем у системі регулювання амортизації як власного джерела оновлення нематеріальних активів є методи нарахування амортизації. Вибір методу нарахування амортизації сьогодні залежить від керівництва, проте обмежується строком корисної експлуатації нематеріальних активів. Строк корисної експлуатації визначає бухгалтерія підприємства з урахуванням морального зносу внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію; правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта нематеріальних активів. За зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції та в разі капіталізації майбутніх витрат, пов'язаних із використанням активу, проводять зміну строку корисної експлуатації активу.

Під час вибору методу нарахування амортизації дотримуються таких принципів:

- вартість об'єкта, що амортизується, повинна списуватися систематично протягом строку корисної експлуатації;
- метод амортизації, який використовується, повинен відображати процес споживання підприємством економічних вигід, що одержуються від об'єкта;
- амортизаційні відрахування за кожний період часу повинні визнаватися як витрати, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості іншого активу [2, с. 194].

У результаті переоцінки нематеріальних активів підприємства можуть бути дооцінка й уцінка. Якщо наявність перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності, сума чергової дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітнього періоду, а різниця, якщо сума чергової дооцінки більше зазначеного перевищення, спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу. Якщо наявність на дату проведення чергової уцінки об'єкта нематеріальних активів перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності, сума чергової уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця, якщо сума чергової уцінки більше зазначеного перевищення, включається до витрат звітнього періоду.

Важливою проблемою оцінки нематеріальних активів є невизначеність майбутніх економічних вигід, які очікується отримати від них, та періоди їх отримання. Наприклад, підприємством розроблено нову технологію виготовлення продукту, використання якої дасть змогу виготовляти якісніші продукти з нижчими витратами, ніж у конкурентів. Однак у довгостроковому періоді неможливо точно прогнозувати ймовірність її переваг через виникнення більш прогресивних технологій у конкурентів або перенасичення ринку продукцією, внаслідок чого потреба у її виробництві може скорочуватися. З прийняттям Податкового кодексу виникла ще одна проблема, яка ускладнює ідентифікацію нематеріальних активів: комп'ютерні програми є й в основних засобах, й у нематеріальних активах, причому термін експлуатації для них

визначено не менше двох років, хоча, наприклад, для антивірусних програм це забагато. На законодавчому рівні визначити єдиний підхід до оцінки нематеріальних активів залежно від способу їх надходження, терміну корисного використання та майбутніх економічних вигід. Необхідно зазначити, що проблемною є оцінка об'єкта нематеріальних активів, створених підприємством самостійно. У цьому разі перед підприємством постає питання, як відобразити витрати на створення окремих нематеріальних активів. Із цього приводу можна було б запропонувати два шляхи вирішення питання:

- по-перше, доцільніше було б списувати такі витрати в періодах їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно невідомий;
- по-друге, необхідно здійснювати їх повну капіталізацію з подальшою амортизацією.

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначено, що до критеріїв визнання нематеріальних активів належать: імовірність отримання економічних вигід, пов'язаних із їх використанням; достовірна оцінка їх вартості. Для нематеріальних активів, створених власними силами, спектр критеріїв доповнюється наявністю намірів, технічних можливостей та ресурсів для доведення відповідних об'єктів до стану, в якому вони придатні для використання або реалізації. Застосування цих критеріїв дає змогу провести визнання активів, проте не дає можливості визначити, що вони є нематеріальними. Тобто можна зробити висновок, що вітчизняними стандартами закріплений пріоритет первинності визнання ресурсів активами, що дає змогу поіменувати такі критерії як загальні. Оцінка нематеріальних активів із моменту прийняття національного стандарту сьогодні залишається одним із найбільш дискусійних та проблемних критеріїв. Труднощі оцінки викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Поряд із цим чимало об'єктів потребують достовірного встановлення справедливої вартості, що з огляду на умовність існування в Україні активного ринку нематеріальних активів становить надскладну практичну проблему. Перспективними для застосування у цьому разі є рекомендації міжнародних стандартів оцінки, якими передбачено три базових підходи: витратний, дохідний та ринковий. Застосування критерію «втління економічних вигід» також не є безпроблемним. Особливості нематеріаль-

них активів унеможливають точне прогнозування переваг від їх використання в довгостроковій перспективі [3, с. 84].

Потреба вдосконалення класифікації нематеріальних активів диктується дублюванням класифікаційних ознак у межах, передбачених нормативно-правовим полем. Ми погоджуємося з думкою науковців про доцільність виокремлення мінімальної кількості типологічних ознак, які дають змогу розмежовувати об'єкти нематеріальних активів. Це є передумовою раціональної організації синтетичного та аналітичного обліку виходячи з індивідуальних потреб підприємства. Зокрема, пропонується виділяти чотири групи нематеріальних активів за ознакою природи прав: права користування природними ресурсами; права інтелектуальної власності; права користування майном; інші нематеріальні активи.

Відображення нематеріальних активів забезпечується документацією, яка б урахувала специфічні ознаки кожного з об'єктів. На нашу думку, вдосконалення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватися у напрямі посиленого змістовного навантаження під час розроблення конкретної форми для забезпечення відображення всіх особливостей кожного об'єкта права інтелектуальної власності. Специфіка нематеріальних активів висуває певні вимоги до інформаційного змісту первинних документів, якими оформлюються господарські операції: з придбання, створення, введення в експлуатацію, модифікація і вибуття об'єктів. Первинні документи, що підтверджують факт здійснення господарських операцій із нематеріальними активами, мають розкривати інформацію про:

- назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію та дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- назву об'єкта нематеріальних активів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;
- технічну характеристику та вартість об'єкта нематеріальних активів, його переоцінку, витрати на поліпшення, що підвищують їхні можливості та строк використання, суму накопиченої амортизації;
- перелік технічної документації, що передається разом з об'єктом нематеріальних активів.

Основним важелем, який створить умови для ефективної організації обліку власно створених нематеріальних активів, є виділення центрів витрат, що забезпечить групування витрат за кожним окремим проектом науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і в подальшому дасть змогу чітко визначити їх загальну суму. Досліджуючи особливості організації обліку власно створених нематеріальних активів, ми визначили, що виділення центрів витрат є найбільш оптимальним організаційним підходом. Відсутнє будь-яке документальне регламентування відображення витрат, тому пропонується для цих цілей використовувати нагромаджену відомість витрат науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт за внутрішнім проектом, яка складається з двох частин – етапу дослідження та етапу розроблення і дає змогу розрахувати загальну суму витрат за певним проектом, ураховуючи особливості кожного етапу.

Удосконалення організації синтетичного та аналітичного обліку забезпечить налагодження належного контролю над інвестуванням коштів у придбання (створення) нематеріальних активів, їх використанням, амортизацією та своєчасним списанням із балансу. Зазначені аспекти розглядаються з позиції їхнього впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства. До рахунку 12 «Нематеріальні активи» необхідно додати субрахунки:

- «Засоби індивідуалізації», до якого б входили такі види нематеріальних активів, як знаки для товарів і послуг, фірмові найменування;
- «Об'єкти промислової власності», до якого віднесено винаходи, корисні моделі, промислові зразки, топографії інтегральних мікросхем;
- «Комерційна таємниця».

Видалити з рахунку 12 «Нематеріальні активи» субрахунки 121 «Права користування природними ресурсами» та 122 «Права користування майном», оскільки природні ресурси – це матеріальний об'єкт, а права користування ними – лише дозвіл органів державної влади, що само по собі не може бути використане у виробництві, адміністративних цілях, тому не може бути активом. Але щоб отримати такий дозвіл, треба понести певні витрати в майбутньому, тому субрахунки 121 та 122 слід віднести до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а рахунок 12 доповнити субрахунками, які б дали змогу вести облік у розрізі окремих груп об'єктів інтелектуальної власності, що,

своєю чергою, суттєво наблизить облік нематеріальних активів до норм і принципів Європейського Співтовариства.

Первісна вартість нематеріальних активів формується залежно від способу отримання активу, тому витрати, що її становлять, ураховуються за дебетом рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». На нашу думку, доречним є відкриття субрахунків для формування первісної вартості нематеріальних активів залежно від напряму надходження:

- 154/1 «Самостійно виготовлені нематеріальні активи»;
- 154/2 «Нематеріальні активи, придбані за грошові кошти»;
- 154/3 «Нематеріальні активи, придбані в обмін на інші об'єкти»;

– 154/4 «Безоплатно отримані нематеріальні активи».

**Висновки з цього дослідження.** Таким чином, організація і методика обліку нематеріальних активів на етапі реєстрації фактів діяльності підприємства у первинних документах потребує комплексного підходу, який би забезпечував користувачів найбільш повною та об'єктивною інформацією. Ключовими питаннями є визначення нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку та методика бухгалтерського відображення їх на рахунках обліку. Запропонована класифікація та шляхи оцінки нематеріальних активів дадуть можливість точніше оцінювати майбутні економічні вигоди та сприятимуть підвищенню продуктивності управлінських рішень й оперативності їх прийняття.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку. Економічні науки. Облік і аудит. 2010. № 8. С. 170.
2. Брукінг Є. Нематеріальні активи як чинник підвищення інвестиційної привабливості та вартості підприємств. Сталий розвиток економіки. 2011. С. 193–197.
3. Кантерман О. Поняття та види нематеріальних активів: практичне керівництво. Баланс. 2013. № 16. 96 с.

#### REFERENCES:

1. Banasjko T.M. (2010) Ocinka nematerialnykh aktyviv dlja potreb obliku [Assessment of intangible assets for accounting purposes]. Ekonomichni nauky. Oblik i audyt, vol. 8, pp.170.
2. Brukingh Je. (2011) Nematerialjni aktyvy jak chynnyk pidvyshhennja investycijnoji pryvablyvosti ta vartosti pidpryjemstv [Intangible assets as a factor in increasing the investment attractiveness and value of enterprises]. Stalyj rozvytok ekonomiky, pp. 193-197.
3. Kanterman O. (2013) Ponjattja ta vydy nematerialnykh aktyviv: praktychne kerivnyctvo [Concepts and types of intangible assets: practical guidance]. Balans, vol. 16, p. 96.