

Н. В. Соловей,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту,
Національний авіаційний університет, м. Київ, Україна*

О. С. Деркач,

студентка, Національний авіаційний університет, м. Київ, Україна

А. Д. Титаренко,

студентка, Національний авіаційний університет, м. Київ, Україна

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.3.114

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

N. Solovej,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor National aviation university, Kyiv, Ukraine

Associate Professor of the Department of Finance, accounting and audit

O. Derkach,

student of the National aviation university, Kyiv, Ukraine

A. Titarenko,

student of the National aviation university, Kyiv, Ukraine

PROBLEMS AND WAYS TO IMPROVE ACCOUNTING INTANGIBLE ASSETS

У науковій статті розглянуто головні проблеми, які виникають під час бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємствах в Україні. Обґрунтовано мету статті та актуальність обраної теми в сьогоденні. Окреслено невирішені до цього часу проблеми в обліку, пов'язані з нематеріальними активами. Проаналізовано останні дослідження та публікації наукових вчених, праці яких присвячені обліку нематеріальних активів. Досліджено поняття "нематеріальні активи" згідно з національними й міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності України. Окреслено диспропорції, які виникають під час визначення терміну "нематеріальні активи". Авторами статті запропоновано власний підхід щодо визначення сутності поняття нематеріальних активів, тобто власне визначення, яке ґрунтується на нормативно-законодавчих актах та працях науковців. У роботі проаналізовано класифікацію нематеріальних активів на групи за ознаками й видами, а також процес віднесення об'єктів нематеріальних активів до цих груп. Досліджено методику нарахування амортизації та визначення строку корисного використання нематеріальних активів. Виокремлено особливості, які виникають під час нарахування зносу на об'єкти нематеріальних активів, а також розбіжності, які виникають в обліку при цьому. Сформовано підхід, за яким підприємства керуються у виборі методу нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів. Розглянуто критерії, за якими відбувається визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та основні проблеми, які можуть виникнути під час визнання об'єкту нематеріальних активів. Проаналізовано бухгалтерський облік нематеріальних активів за кордоном та актуальність цього питання в закордонних країнах. У ході наукового дослідження сформовані висновки та запропоновано авторами наукової статті рекомендації щодо покращення організації та ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємстві в Україні.

This research article highlights the problems that appearance during the accounting of the intangible assets on the enterprises in Ukraine. The main objective of this scientific article and its relevancy to present day are substantiated. The unresolved problems of accounting up to this time, which related to the intangible assets, were outlined. The latest scientific researches and the articles of scientists, whose work is dedicated to the intangible assets, were analyzed. The term of the "intangible assets" was researched according to the national and international standards of accounting and financial reports of Ukraine. The disproportions, that appearance when defining the term "intangible assets", are shown. The authors of the scientific article suggest their own approach to the definition of the essence about the concept of the intangible assets, that is, their own definition, which is based on the normative-legal acts and on the works of the scientists. This research scientific article analyzes the classification of the intangible assets in the groups by the features and types, as well as the process of the assigning of the intangible assets to these groups. The techniques of the depreciation accrual, as well as the determination of useful life of the intangible assets, were researched. Specifics that appearance during the

depreciation accrual and also the differences, which come up in accounting, were separated. Formed an approach, by which the enterprises are guided in choosing the method of the depreciation for objects of the intangible assets. Criteria, by which the recognition of the intangible assets is happening in accounting and the main problems that can appearance during the recognition of the intangible assets were reviewed. Accounting of the intangible assets abroad as well as relevancy of this topic in foreign countries was analyzed. The conclusions and proposed recommendations for improving the organization and accounting of the intangible assets at the enterprise were formed by the authors of the scientific article in the course of this scientific research in Ukraine.

Ключові слова: активи підприємства, нематеріальні активи, облік нематеріальних активів, групи нематеріальних активів, амортизаційні відрахування нематеріальних активів.

Key words: assets of the enterprise, intangible assets, accounting for intangible assets, group of intangible assets, depreciation of intangible assets.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогоднішній день економічний розвиток України знаходиться на такому рівні, що більшість діючих підприємств та організацій беруть активну участь у залученні та розробці до свого процесу діяльності саме об'єктів нематеріальних активів. Те, що нематеріальні активи зараховані до складу ресурсів підприємства, є причиною збільшення його ринкової вартості, зростання інвестиційної привабливості та безпосередній захист прав господарюючого суб'єкта. Нормативна база, що стосується питань з обліку нематеріальних активів, являє собою досить широкий простір. Слід зазначити, що серед національних нормативних документів наявні міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проте ефективне регулювання всіх необхідних, але в той же час суперечливих положень щодо обліку нематеріальних активів в Україні потребує конкретизації та уточнення нормативних та теоретичних аспектів. Варто зазначити, що частка нематеріальних активів у балансі вітчизняних підприємств у порівнянні з зарубіжними компаніями незначна. Це пояснюється недостатньо сформованим ринком нематеріальних активів в Україні та заважає нашим підприємствам активно рухатися вперед.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідженням проблем обліку нематеріальних активів присвячені праці таких вчених: Банасько Т.М., Бігдана І.А., Бородіна Ю.І., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Гладунова В.Д., Добровського В.О., Криштопа І.І., Кужельного М.В., Лінник В.Г., Польової Т.В., Сопка В.В., Шевчука В.О., Шулги С.В. та інших. Але, незважаючи на значну кількість публікацій, проблеми обліку нематеріальних активів залишаються актуальними та потребують вирішення з урахуванням сучасного стану розвитку.

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Питання обліку нематеріальних активів є завжди актуальним у практиці роботи підприємств. Воно пов'язане передусім з визначенням і класифікацією нематеріальних активів. Проблематика визначення поняття, поділу на групи та правильного ведення бухгалтерського обліку в українському законодавстві завжди хвилювала провідних науковців і є спірною через неоднозначність поглядів. Різносторонність в науковому аспекті сприяла появі дискусій щодо правильної організації обліку нематеріальних активів і потребує подальшого вдосконалення.

ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Головною метою статті є дослідження проблемних питань щодо обліку нематеріальних активів в Україні, а також визначення шляхів їх покращення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

З точки зору бухгалтерського обліку національні та міжнародні стандарти по-різному трактують поняття "нематеріальний актив".

Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 38, нематеріальний актив визначається як ресурс, який підприємство використовує, контролює і в майбутньому прагне отримати від нього економічні вигоди [1].

Національний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" визначає сутність нематеріального активу як немонетарного активу, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, а також 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 [2].

Податковий кодекс України визначає нематеріальні активи як право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [3].

Відсутність єдиного визначення поняття "нематеріальні активи" є причиною виникнення диспропорцій у розумінні термінології з даної тематики і призводить до неоднозначного трактування та неможливості сформулювати єдину думку у фахівців-практиків, яка б мала сталий і незмінний характер і повністю розкривала суть поняття. Особливо гостро це питання стоїть перед суб'єктами господарювання, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю, які є міжнародними компаніями або мають частку іноземного капіталу, оскільки некоректне розуміння терміну і використання його в процесі господарської діяльності викривлює дані і безпосередньо впливає на показники фінансової звітності, і як наслідок — на прийняття управлінських рішень.

Під час аналізу даних понять необхідно зауважити, що термін, зазначений в Міжнародному стандарті фінансової звітності 38, абсолютно схожий з розкриттям поняття активів підприємства, яке вказане в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та національному стандарті (положенню) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Мається на увазі, що за нормативними документами термін активи ототожнюється з ресурсами, які контролюються підприємством у результаті минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Проте дане визначення, на нашу думку, повністю не розкриває специфіки обліку даного об'єкта.

Таблиця 1. Класифікація нематеріальних активів

Ознака	Види
1	2
Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку	- права користування природними ресурсами; - права користування майном; - права на комерційні позначення; - права на об'єкти промислової власності; - авторське право та суміжні з ним права; - інші нематеріальні активи
За строком корисного використання	- функціонуючі; - не функціонуючі
За ступенем відчуження	- відчужувані; - невідчужувані
За ступенем правової захищеності	- захищаються охоронними документами; - не захищені
За оборотністю	- поточні; - довгострокові
За ступенем впливу на фінансові результати	- здатні безпосередньо приносити дохід; - опосередковано впливають на фінансові результати
За способом створення	- власні; - пайові; - придбані зі сторони

Джерело: складено за матеріалами автора О. В. Сизоненко [4].

У Податковому кодексі України зазначено, що нематеріальні активи — це лише право власності, не дивлячись на те, що їх склад насправді набагато ширший. Задля того, щоб відбулася уніфікація трактування поняття "нематеріальні активи" та створились необхідні умови для найбільш точного та конкретизованого його сприйняття слід вказати такі ознаки об'єкта як [5, с.32].

- 1) утримання на підприємстві для використання, а не в якості інвестицій;
- 2) визначення терміну використання — понад одного року;
- 3) оцінка залежно від здатності генерувати дохід для власників;
- 4) поступова втрата вартості і списання її у витрати шляхом амортизації;
- 5) наявність великого ступеня невизначеності з приводу майбутніх вигод, що можуть походити з факту використання нематеріального активу;
- 6) можливість мати цінність для декількох підприємств.

Отже, проаналізувавши дані, можна зробити висновок щодо формування категорії, з відповідним трактуванням поняття "нематеріальні активи". Отже, можна вважати, що "нематеріальний актив" — це немонетарний актив, що не має матеріально-речової форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством протягом періоду більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік та використовується в фінансово-господарській діяльності підприємства.

Для того, щоб більш точно зрозуміти напрямки розкриття категорії нематеріальних активів, доцільно отримати більш глибокі знання щодо їх класифікації.

Для цього, в таблиці проаналізовано класифікацію нематеріальних активів за ознаками та видами, з метою подальшого формування висновків (табл. 1).

Нематеріальні активи за своєю природою є специфічними в аспекті ведення бухгалтерського обліку, нарахування та списання амортизації, визначення строку корисного використання і т.ін.

Розглянувши основні види нематеріальних активів та проаналізувавши їх, ми вважаємо, що дуже важливо розуміти, до якої саме групи відноситься той чи інший нематеріальний актив. Адаже наявність великої кількості нематеріальних активів на підприємстві потребує значної уваги і правильної класифікації, оскільки виникнення диспропорцій в даному питанні може спричинити ряд проблем. Питання правильної класифікації відіграє

важливу роль при перенесенні вартості певного нематеріального активу на витрати діяльності в залежності від його ролі та участі у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Зуважимо, що кордоном поняття "нематеріальні активи" вважається одним з найскладніших в бухгалтерському обліку, яке потребує значної уваги та детального перегляду. Це зумовлюється невизначеністю оцінки певних видів нематеріальних активів і строку їх корисного використання. Така проблема пояснюється відсутністю єдиного переліку витрат, які формують первісну вартість нематеріального активу. Дивлячись на те, до якої групи відносяться витрати, їх можна віднести до первинної вартості формування нематеріального активу (тобто це вартість, пов'язана з придбанням об'єкта, послугами транспортування або монтажем) або віднести до адміністративних витрат діяльності. Поряд з цим, постає питання щодо складності оцінки об'єктів нематеріальних активів, яке виникає через відсутність єдиної методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання такого об'єкта. При визнанні нематеріального активу припускається, що він буде використовуватися протягом тривалого періоду часу.

Проте при довгостроковій експлуатації об'єкта нематеріальних активів виникає проблема прогнозування ймовірності переваг визначено нематеріального активу. Тут має місце стратегічне планування, яке встановлює строки корисного використання об'єкта і тим самим прогнозує його термін експлуатації на підприємстві. Процес стратегічного планування є дуже важливим, оскільки сприяє точнішому визначенню ефекту нематеріального активу від його залучення у процес господарської діяльності суб'єктами господарювання.

Невирішеним питанням також є визнання в обліку нематеріальних активів, що були створені підприємством як власноруч, так і в процесі виконання замовлень для інших організацій.

Згідно, П(С)БО 8, визнання нематеріальних активів в обліку здійснюється за вартістю, що враховує усі понесені прямі витрати. Така оцінка може суттєво різнитися від вартості подібних об'єктів у разі їх надходження на підприємство за справедливою вартістю, і ця різниця може спостерігатися як у бік зменшення, так і у бік збільшення собівартості об'єкта. Відповідно, виникає необхідність у визнанні в обліку самостійно створених підприємством нематеріальних активів або за фактично понесеними витратами, тобто історичною (фактичною) собівартістю, або ж за справедливою вартістю, яка враховує відповідні методи оцінки. Саме тому, підприємство самостійно, керуючись певними принципами роботи або ж існуючими обліковими правилами, визначає порядок відображення новостворених нематеріальних активів та обов'язково зазначає варіант, якому надає перевагу, у наказі про облікову політику щодо конкретної групи або окремих об'єктів даних активів [2].

Амортизація нематеріальних активів — постійне списання вартості нематеріальних активів у процесі їх використання. Вона покликана компенсувати витрати, понесені підприємством при їх придбанні, і забезпечити формування джерела фінансування відповідних активів. Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому актив став придатний до використання, і закінчуються з місяця, наступного за місяцем його вбуття. Нарухування амортизаційних відрахувань не залежить від фінансового результату діяльності підприємства. Головним питанням, що постає в процесі нарахування амортизації нематеріальних активів є неможливість виділення їх в окрему групу і відсутність конкретизованого законодавчого забезпечення, яке б містило відповідно положення щодо здійснення відповідних відрахувань.

Так, у П(С)БО7 "Основні засоби" закладена методика нарахування амортизації, проте вона відноситься до необоротних активів загалом і не охоплює їх конк-

ретні групи. Проблема виникає, коли фактично існуючі об'єкти, які мають форму та фізичний вигляд, такі як основні засоби, по суті, прирівнюються до об'єктів немонетарних, які не мають матеріальної форми, тобто нематеріальні активи. Стає логічно зрозумілим, що прирівнювання даних об'єктів є неможливим і, відповідно, нарахування зносу має відбуватися за абсолютно різних, притаманних конкретній групі об'єктів, умов. Саме тому, необхідність виділення існуючих методів амортизації або ж створення істотно нових мають стати основою розв'язання такої проблеми, яка, з часом, у процесі збільшення значимості та кількості нематеріальних активів на підприємстві, буде тільки зростати [6].

Сьогодні, сучасні українські підприємства, обирають методи амортизації нематеріальних активів самостійно, виходячи з умов отримання економічних вигід в майбутньому. Якщо визначення таких умов є неможливим, то нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням прямолінійного методу. У разі можливості довгострокового планування своєї діяльності підприємство має можливість обрати будь-який інший із існуючих методів, проте обов'язковим є обґрунтування зміни методики у наказі про облікову політику підприємства.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ЦЬОМУ НАПРЯМІ

Категорія "нематеріальні активи" потребує подальших глибоких та всебічних досліджень. Незважаючи на поступове впровадження міжнародного досвіду до вітчизняного законодавства, значні відмінності щодо обліку нематеріальних активів в Україні та світі спостерігаються і зараз.

Першочерговим завданням процесу регулювання обліку нематеріальних активів є адаптація системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів та внесення змін до існуючої законодавчої бази з метою забезпечення їх гармонізації. В умовах постійних глобалізаційних процесів, які зачіпають низку країн, певним чином об'єднуючи їх, невідкладним для багатьох українських підприємств, що прагнуть досягнути успіху, є завдання залучати іноземних інвесторів і надавати їм зрозумілу інформацію та звітність.

Диспропорції, що спостерігаються на сьогодні, є причиною низки невідповідностей у даній сфері. Вирішення таких проблем потрібно починати саме з трансформації законодавства, що стане підґрунтям для розв'язання інших, більш масштабних питань.

Водночас виникає необхідність постійного підвищення кваліфікації вітчизняних бухгалтерів щодо обліку нематеріальних активів. Але в Україні такі питання хвилюють лише суб'єктів підприємницької діяльності, які особисто зацікавлені у багатопрофільному працівнику, тоді як інші вважають за доцільне не витратити власні кошти в цьому напрямі. В створенні умов, які б сприяли ефективній організації, раціональному веденню та управлінню об'єктами нематеріальних активів, треба зацікавити не тільки власників підприємств, що забезпечують виконання цих вимог, а й державу, яка має можливість глибоко і детально підійти до даного питання. Необхідність розробки методичного забезпечення щодо контролю над обліком нематеріальних активів підприємства дасть можливість ефективно їх використовувати у процесі фінансово-господарської діяльності шляхом чіткого декларування усіх ситуацій, що можуть виникнути.

Основними питаннями, які потребують негайного та ефективного втручання, слід зазначити: різноманітність трактувань поняття "нематеріальні активи" у вітчизняному законодавстві та наявність відмінностей у відношенні до міжнародних стандартів, що унеможливає виділення єдиного визначення та призводить до непорозуміння у сфері зовнішньоекономічної діяльності; не-

можливість виділення єдиного підходу в нормативно-законодавчому забезпеченні щодо методики обліку нематеріальних активів, що призводить до неоднomanітного відображення цих видів активів у звітності підприємств; відсутність сталої та незмінної класифікаційної системи, що могла б значно полегшити облік об'єктів нематеріальних активів; розбіжності у методах нарахування амортизації нематеріальних активів, що призводить як до заниження, так і завищення їх балансових показників; проблематика у визначенні строків корисного використання активів.

Таким чином, сфера обліку нематеріальних активів недостатньо конкретизована. Є безліч неточностей, які зустрічаються як у законодавстві, так і виникають вже у процесі практичної діяльності підприємства. Тому наразі потрібно спрямувати безліч зусиль та коштів для створення таких умов, які б змогли покращити існуючу ситуацію та створили б підґрунтя для раціонального та ефективного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах.

Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи": Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Податковий кодекс України: Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу / О.В.Сизоненко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm
5. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т.М. Банасько // Економіст. — 2014. — № 2. — С. 30—33.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288>

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "IAS 38 "Intangible assets": International accounting standard", available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (Accessed 20 Jan 2019).
2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting "Intangible assets", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 20 Jan 2019).
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 20 Jan 2019).
4. Syzonenko, O.V. (2010), "Classification of intangible assets for the purpose of effective maintenance of the tasks of accounting, management accounting and analysis", available at: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm (Accessed 20 Jan 2019).
5. Banas'ko, T.M. (2014), "Problems and prospects of research of intangible assets in Ukraine", *Ekonomist*, vol. 2, pp. 30—33.
6. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288> (Accessed 20 Jan 2019).

Стаття надійшла до редакції 21.02.2019 р.