

Налагодження системи забезпечення гарантій користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання є неможливим без створення або удосконалення чинного нормативного забезпечення, визначення кола суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких матиме обов'язково підлягати аудиту. З метою гарантування захисту інтересів різних користувачів фінансової інформації пропонується:

- внести доповнення до ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» та обов'язково проводити аудит для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності великих та середніх підприємств усіх форм власності;

- зобов'язати суб'єктів господарювання надавати аудиторський висновок регіональним органам Державної служби статистики України, а також Державної фіскальної служби України. Дана пропозиція зніме питання щодо достовірності фінансової звітності при складанні системи національних рахунків, та створить передумови для зменшення чисельності виїзних перевірок органів фіскальної служби.

Список використаних джерел:

1. Аналіз стану та динаміки ринку аудиторських послуг за 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 роки. Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
3. Бардаш С.В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування / С.В. Бардаш // Науковий вісник НАСОА. – Вип. №4. - 2013. – С. 20-27.
4. Головач В. Аудит і підприємницька діяльність / В. Головач // Незалежний аудитор. 2012., №6. – С. 33-34.

11.09.2015

УДК 657

Зима Ю.П.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Київський національний торговельно-економічний університет
Дзюбенко Н.О.
аналітик-консультант
Компанія «Fort B2B»

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Анотація. У статті розглядаються проблеми обліку нематеріальних активів. Зокрема, законодавча неврегульованість визначення, класифікації, критеріїв визнання та підходів до оцінки нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, МСФЗ, ПСБО, облік, оцінка, визнання.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Аннотация. В статье рассматриваются проблемы учета нематериальных активов. В частности, законодательная неурегулированность определения, классификации, критериев признания и подходов к оценке нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальные активы, МСФО, НСБУ, учет, оценка, признание..

PROBLEMS OF ACCOUNTING INTANGIBLE ASSETS

Abstract. The article addresses the problem of accounting for intangible assets. In particular, the unresolved legal definition, classification, recognition criteria and approaches to valuation of intangible assets

Keywords: intangible assets, IAS, NAS, registration, evaluation, recognition.

Вступ. Стрімкий розвиток інформаційних технологій та бізнесу, що побудований на їх використанні, як у світі, так і в Україні, створює умови для визнання нематеріальних активів як ключових ресурсів підприємництва. Розробка програмних продуктів як послуга, як основний бізнес-процес вимагає розробки чітких підходів до оцінки та обліку нематеріальних активів. Ключовими питаннями як для теорії, так і для практики є питання визначення, класифікації, оцінки, визнання та розкриття у звітності.

Дослідженню нематеріальних активів присвячені роботи І. Бігдан [2], Н. М.Бразілій [3], Н. О. Іванченко [4], Л. Ю. Мельник [5], Т.В. Польової [12], І. В. Стояненко [13], С.В. Шульга [14].

Зокрема, Т.В. Польова досліджуючи нематеріальні активи, пропонує класифікацію нематеріальних активів за такими ознаками: видами прав; строком корисного використання; періодом отримання очікуваної вигоди; ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи; напрямками вибуття – із зазначенням мети їх застосування [12].

Н. М. Бразілій пропонує класифікаційні ознаки для групування нематеріальних активів: термін використання; ступінь ідентифікації; ступінь правової захищеності; ступінь відчуження; шляхи надходження; ступінь ліквідності і ризику; правова ознака [3].

Шульга С. також наводить свій підхід до класифікації нематеріальних активів, виділяючи такі основні ознаки, як можливість ідентифікування, зміст прав, термін корисного використання [14].

Л. Ю. Мельник поділяє нематеріальні активи за такими ознаками, як: характером функцій у суспільстві; правами використання НМА; господарсько-обліковими ознаками; ознаками цілого; способом отримання; належністю до інституту галузі права ОІВ; наявністю творчого елементу; з точки зору обліку; у відповідності з європейськими стандартами [5].

Досліджуючи підходи до класифікації, оцінки та визнання у звітності нематеріальних активів, автори залишають поза увагою окремі проблемні аспекти у підходах щодо обліку нематеріальних активів за національними стандартами, вітчизняним податковим законодавством, МСФЗ, US-GAAP.

Актуальними залишаються дослідження практичних аспектів регламентування обліку нематеріальних активів, визначення кола проблем, що супроводжують облік нематеріальних активів та визначення напрямів їх вирішення.

Постановка завдання. Мета дослідження – визначення проблемних аспектів регламентування обліку нематеріальних активів та розробка пропозицій щодо їх вирішення. Методи дослідження – аналіз, синтез, дедукція, порівняння.

Результати. Досліджуючи практичні аспекти обліку нематеріальних активів, можна виокремити ряд проблем, що супроводжують процес визнання у звітності та розкриття інформації про нематеріальні активи (табл.1).

Розглянемо докладніше визначені проблеми. Першою важливою проблемою є неоднозначність та неузгодженість у трактуванні понять.

Таблиця 1

ПРОБЛЕМИ, ЩО СУПРОВОДЖУЮТЬ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
Проблема	Короткий опис
Неоднозначність у трактуванні понять	Неоднозначність у трактуванні поняття “нематеріальні активи” у стандартах обліку, податковому законодавстві.
Проблеми класифікації нематеріальних активів	Неоднозначність у визначенні класів чи груп нематеріальних активів
Проблеми оцінки нематеріальних активів	Складність у визначенні вартості нематеріальних активів
Облік створення нематеріальних активів підприємством	Відсутність узгодженої регламентації обліку створення нематеріальних активів
Регламентування початку капіталізації витрат на нематеріальний актив	Відсутність чіткої регламентації щодо визначення початку капіталізації витрат на нематеріальний актив

* розроблено авторами

У Податковому кодексі [9] нематеріальні активи визнаються як право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної 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.

Згідно П(С)БО 8 нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються 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 [11].

Згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», нематеріальні активи – це «ідентифікований негрошовий актив, що не має фізичної форми» [7].

Порівняльний аналіз дозволив виявити, що П(С)БО не містять чіткого визначення та пояснення таких термінів як: ідентифікованість, нематеріальність, контрольованість, отримання економічних вигод у майбутньому. Тому, критерії нематеріальних активів, згідно з П(С)БО, виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності цієї економічної категорії.

Таблиця 2

ТРАКТУВАННЯ «НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ» У ДІЮЧИХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТАХ	
Джерело	Визначення нематеріального активу
П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Ідентифікований немонетарний актив, що не має фізичної форми
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (не залежно від його строку корисного використання)
Податковий Кодекс України	Об'єкт інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку

* розроблено авторами

Ще однією проблемою є узгодження класифікації нематеріальних активів. Податковий кодекс України розділяє нематеріальні активи на 6 груп [9]. Підхід до класифікації нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8, МСБО 38 та FAS 142 (US GAAP) дещо відрізняється.

У системі US GAAP активи поділяються за можливістю визначення строку корисного використання. Стандарти дозволяють підприємству самостійно створювати класифікацію відповідно до цілей розкриття інформації [10] (табл. 3).

Таблиця 3

Підхід до класифікації нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8, МСБО 38 та FAS 142 (US GAAP)

П(С)БО 8	МСБО 38	FAS 142 (US GAAP)
Нематеріальні активи поділяються на групи. Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів	Нематеріальні активи поділяються на класи. Клас нематеріальних активів – група активів, подібних за характером і використанню в діяльності суб'єкта господарювання.	Нематеріальні активи поділяються на групи за терміном корисного використання, а також підприємство може самостійно створити групи для розкриття інформації.
Група нематеріальних активів включає групу прав, тобто об'єктом обліку є права на нематеріальні активи, а не самі об'єкти нематеріальних активів.	Клас нематеріальних активів включає об'єкти нематеріальних активів, подібних за характером і використанню в діяльності суб'єкта господарювання.	Група нематеріальних активів включає об'єкти, подібні за наявністю/відсутністю строку корисного використання
Наводиться перелік об'єктів нематеріальних активів, які необхідно використовувати в обліку.	Наводиться перелік видів нематеріальних активів як приклад.	Наводиться перелік видів нематеріальних активів як приклад.

* розроблено авторами

На нашу думку, у сучасному ринковому середовищі класифікація нематеріальних активів повинна бути удосконалена, для вирішення різних задач підприємства щодо: організації фінансового, управлінського обліку; організації внутрішнього аудиту; проведення аналізу нематеріальних активів; управління нематеріальними активами; законодавчої захищеності інтелектуальної власності.

Важливою проблемою залишається оцінка нематеріальних активів. За вітчизняним бухгалтерським законодавством, не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження, витрати на підготовку та перепідготовку кадрів, витрати на рекламу та просування продукції на ринку, витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини, витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок.

Витрати, що були понесені на стадії дослідження не відносяться на певний об'єкт нематеріальних активів і не формують первісну вартість таких активів. Це пов'язано з неможливістю довести майбутні економічні вигоди та неможливістю продемонструвати актив в наявності. Усі витрати на дослідження відображаються у складі витрат операційної діяльності (субрахунок 941 "Витрати на дослідження і розробки") того звітного періоду, в якому вони були понесені незалежно від того, слугуватимуть у подальшому результати дослідження приводом для розробок, чи ні.

Основою для визначення достовірної оцінки об'єктів нематеріальних активів є господарські договори на їх придбання або виготовлення та інші розпорядчі й облікові документи. Первісна оцінка нематеріальних активів здійснюється залежно від способу їх отримання.

Так, придбані нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання з додаванням витрат на приведення їх до стану, придатного для практичного використання (витрати на одержання консультацій; витрати, пов'язані з захистом певних прав; інші витрати, що можуть виникнути при впровадженні; витрати на сплату мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню). Оцінка нематеріальних активів, що вносяться до статутного фонду як внесок одного із засновників, здійснюється експертним шляхом за домовленістю сторін з орієнтацією на справедливую вартість. Безкоштовно передані нематеріальні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням строку їх функціонування до моменту такої передачі [8].

Нематеріальний актив може бути отриманий підприємством і в результаті обміну на подібний об'єкт. В такому разі його первісна вартість дорівнюватиме залишковій вартості переданого в обмін нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю отриманого нематеріального активу буде його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісною вартістю нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств, є їх справедлива вартість. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, формується із прямих нематеріальних витрат, пов'язаних з розробкою і приведенням матеріального активу до стану, придатного для використання [1].

Проте варто зазначити, що в будь-якому випадку до первісної вартості нематеріального активу не включають відсотки за кредит, пов'язані з його придбанням або створенням, та курсові різниці, якщо об'єкт придбано з оплатою в іноземній валюті. За нормами П(С)БО 8 підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці. Переоцінену первісну вартість та накопичену амортизацію об'єкта нематеріального активу визначають як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначають діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишковую вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його

переоцінену залишкову вартість визначають додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

З проблемою оцінки пов'язана проблема капіталізації витрат при створенні нематеріального активу підприємством.

МСФЗ дають пояснення, коли закінчується стадія дослідження та коли витрати на нематеріальний актив можна капіталізувати. Це настає тоді, коли підприємство доводить свій намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання, а також є можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу. Однак, настання моменту капіталізації потрібно підтвердити розпорядчими або іншими документами підприємства. Хоча, національні стандарти також містять подібну вимогу щодо можливостей капіталізації витрат на нематеріальний актив, проте також не дають чіткої відповіді на питання, якими мають бути документи, які фіксуються завершення стадії дослідження.

Ознака, пов'язана з імовірністю отримання майбутніх економічних вигод від їх використання, містить суб'єктивні моменти, відсутнє пояснення з приводу її меж.

Висновки. Облік нематеріальних активів ускладнюється через законодавчу неврегульованість окремих аспектів, пов'язаних з їх визначенням, класифікацією, оцінкою та визнанням у звітності. Вирішення проблеми може стати розробка практичних рекомендацій обліку певних видів нематеріальних активів. Також, потребують уточнення критерії віднесення нематеріального активу до активів, таких як економічна вигода та технічні можливості підприємства завершити роботу над нематеріальним активом.

Перспективою подальших досліджень є розробка методики обліку створення нематеріальних активів на підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Аксенов А. И. Оценка нематериальных активов при объединении компаний [Текст] / А. И. Аксенов // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 5. – С. 46 – 57
2. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Бігдан Інна Анатоліївна. – Х.: ХДУХТ, 2003. – 287 с.
3. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н. М. Бразілій; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2007. – 20 с. – укр.
4. Іванченко Н. О. Механізм управління нематеріальними активами на підприємствах легкої промисловості: Ав- тореферат дис. канд. екон. наук / 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами (легка промисловість), К.: Київський національний університет технологій та дизайну, 2007. – 20 с.
5. Мельник Л. Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Л. Ю. Мельник; Дніпропетр. держ. аграр. ун-т. – Д., 2008. – 20 с. – укр.
6. Мильнер, Б. Нематериальные активы компании [Текст] / Б. Мильнер // Проблемы теории и практики управления. – 2008. - № 3. – С. 109 – 119
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/929_050
8. Нашкерська, Г. Оцінка нематеріальних активів [Текст] / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23 – 31
9. Податковий кодекс України, прийнятий ВРУ 02.12.2010 р. № 2755 - VI із змінами, внесеними згідно із Законом №2856 - VI (2856-17) від 23.12.2010р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>
10. Поленова С. Н. Учет нематериальных активов в системе US GAAP [Текст] / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 8. – С. 26 – 32
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, Наказ Мінфіну України від 18.10.99 №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
12. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. В. Польова; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2006. – 19 с. – укр.
13. Стояненко І. В. Особливості управління нематеріальними активами підприємства // Молодий вчений, 2014. – № 7(10). – Ч. 2. – С. 82-85.
14. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Шульга Світлана Володимирівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. - К., 2006. - 251 с.

17.09.2015