

УДК 657.1(477)

Л. В. Білозор, к.е.н., доцент,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

L. V. Belozor, Candidate of science
in Economics (PhD), Associate professor
SHEE «Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman»

INTANGIBLE ASSETS AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING POLICIES

АНОТАЦІЯ. У статті висвітлено напрями формування інформаційного забезпечення щодо нематеріальних активів в наказі про облікову політику підприємства, з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Розкрито основні елементи облікової політики, які дадуть можливість підвищити достовірність даних фінансової звітності при управлінні нематеріальними активами підприємства.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облікова політика, нематеріальний актив, оцінка, амортизація, складові.

ANNOTATION. The investigation it is reflected the directions of creation of the information system regarding non-material assets in terms of the order on corporate accounting policies, taking into account the requirements of national accounting standards. The basic elements of accounting policies that will enable to increase the accuracy of financial reporting in the management of intangible assets.

KEY WORDS: registration politics, non-material assets, estimation, depreciation, constituents.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з науковими і практичними завданнями. Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, що здійснюється на підставі положень чинного законодавства. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією обліку, але серед існуючого переліку методик і облікових процедур допустимі альтернативні варіанти для підприємства.

За сучасних умов господарювання матеріальні активи не є єдиним чинником забезпечення прибутковості підприємств. Стає очевидним, що існують інші види активів, які не мають речовинної субстанції, але здатні відігравати важливу роль у процесі одержання прибутку. Сьогодні серед них особливе місце посідають нематеріальні активи. Тому керівництво підприємств потребує достовірної інформації для управління нематеріальними активами для пошуку невикористаних потужностей, інформацію про які надає система бухгалтерського обліку, яка не може безперерійно та ефективно функціонувати без досконалої облікової політики щодо нематеріальних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню облікової політики належну увагу почали приділяти нещодавно, проте на сьогодні сформувалися стійкі погляди авторів на об'єкти, які слід розглядати в обліковій політиці підприємства. До них відносять також і нематеріальні активи. Серед вітчизняних фахівців, які досліджували питання облікової політики, О. Бірюк, Н. Боярко, В. Гаврилюк, В. Жук, Т. Кучеренко, М. Михайлов, Л. Пантелейчук, О. Подолянчук, І. Чалий та ін. Формування облікової політики в частині необоротних активів знайшло своє відображення в працях таких відомих учених як, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, В.П. Гончар, Н.М. Малюга, О.Ю. Попова, М.С. Пушкар, Р.Л. Хом'як.

Проте незважаючи на значну кількість наукових праць, невирішеними залишається ряд питань, пов'язаних з обліком нематеріальних активів, які, на нашу думку, слід зазначати в обліковій політиці підприємства та які потребують подальшого дослідження і розробки пропозицій для застосування в практичній діяльності підприємств.

Мета статті — дослідити процес формування облікової політики, визначення основних складових інформації про нематеріальні активи в наказі про облікову політику підприємства, що дозволить удосконалити порядок обліку нематеріальних активів з метою досягнення високих показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Нематеріальні активи — це активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися 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. Також це об'єкти інтелектуальної, в тому числі й промислової власності, а також інші права власності підприємства, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством. Придбаний нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена [1; 2].

Згідно ст.14.1.120 Податкового кодексу України [3], нематеріальні активи — 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 і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами.

Облікова політика щодо нематеріальних активів має формуватися на підставі системного підходу з метою максимальної оптимізації інформації для потреб управління. Виходячи з такої вимоги, пропонуємо сукупність правил, яких потрібно дотримуватися під час вибору альтернативного варіанта щодо нематеріального активу в обліковій політиці підприємства:

- збалансованість цілей обліку та планування в рамках єдиної системи управління;
- дотримання принципу відповідності доходів і витрат під час формування інформації про нематеріальні активи;
- визначення мінімально достатнього обсягу інформації, необхідної для цілей управління, оскільки зайва деталізація інформації є невиправданою у випадку, якщо вона не потрібна для ухвалення управлінських рішень [4].

Серед учених нема єдиної думки з приводу змісту наказу про облікову політику і складових облікової політики щодо нематеріальних активів. Враховуючи те, що бухгалтерський облік і фінансова звітність повинні надавати користувачам повну, правдиву і неупереджену інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, вважаємо, що наказ про облікову політику повинен максимально розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності нематеріальних активів. На підставі проведених досліджень [3; 5—12], пропонуємо в наказі про облікову політику формувати інформацію щодо нематеріальних активів у розрізі наступних складових:

1. Порядок встановлення і зміни строку корисного використання нематеріальних активів. Строком корисного використання об'єкта є період часу, впродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання нематеріального активу. Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Строк корисного використання нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно за кожним об'єктом окремо при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс). В пп. 145.1.1 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу зазначено, що строк корисного використання (права користування) встановлюється відповідно до правовстановлюючого документу, але не меншим як 2 роки. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів доцільно знати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

2. Встановлення груп (класифікація) нематеріальних активів для нарахування амортизації і їх переоцінки. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначена класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. Така ж класифікація наведена й у Податковому кодексі, окрім групи «Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи».

3. Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів (для цілей амортизації). При зарахуванні нових об'єктів до складу нематеріальних активів визначити їх ліквідаційну вартість через кілька років достатньо важко. Тому часто підприємства в наказі про облікову політику вказують, що ліквідаційна вартість об'єкта прирівнюється до нуля, це ж саме зазначено й у п.28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», окрім випадків:

— якщо існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

— якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок буде існувати наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

4. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів. Чинним законодавством передбачено для груп нематеріальних активів використання будь-якого методу нарахування амортизації: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого методу, окрім гудвілу, амортизація по якому не нараховується. Прямолінійний метод нарахування амортизації є найпоширенішим і застосовується також у випадку, коли умови отримання майбутніх економічних вигід визначити неможливо.

5. Порядок й умови переоцінки нематеріальних активів. Вартість об'єктів нематеріальних активів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів нематеріальних активів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що здійснювати переоцінку слід за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Знайти такий навряд чи реально, оскільки активним ринок стане тільки тоді, коли в будь-який момент часу буде можливо відшукати зацікавлених продавців і покупців і інформація по цінах стане в повній мірі загальною доступною. Але, навіть, тоді проблеми не закінчатся, оскільки при переоцінці одного нематеріального активу слід переоцінити всі інші активи даної групи (крім тих, на які не існує активний ринок). Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

6. Періодичність зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство має право встановлювати періодичність (період) зарахування сум до оцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку щомісяця, щокварталу, раз на рік або при вибутті об'єкта нематеріальних активів, які раніше були переоцінені.

7. Порядок встановлення зміни строку корисного використання об'єктів нематеріальних активів. Термін корисного використання нематеріального активу переглядається наприкінці звітного року, якщо:

— у наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу;

— або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

8. Порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і невикористаних нематеріальних активів). Цей порядок регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 28 «Зменшення корисності активів».

9. Порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів. Він теж регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 28 «Зменшення корисності активів».

10. Порядок відображення результатів переоцінки та зменшення корисності нематеріальних активів у регістрах аналітичного обліку нематеріальних активів. З цією метою використовують типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені Міністерством фінансів України № 732.

11. Порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів. Залежно від організаційно-правових форм господарювання в наказі про облікову політику необхідно вказувати порядок списання (ліквідації) об'єктів нематеріальних активів (особливо недоамортизованих).

Визначені обов'язкові складові облікової політики щодо нематеріальних активів дозволять господарюючим суб'єктам виявляти помилки і недоліки, визначати їх пріоритетні економічні інтереси у виборі способів ведення бухгалтерського обліку, прослідковувати останні зміни законодавства. До наказу про облікову політику доцільно також додавати відомість нематеріальних активів із зазначенням вартості, строків корисного використання, їх призначення, а також розподілу за групами. В додатках до наказу про облікову політику потрібно висвітлити строки проведення інвентаризації нематеріальних активів, графік документообігу по обліку нематеріальних активів, перелік рахунків і субрахунків, які використовуються для обліку операцій з нематеріальними активами. На нашу думку, доцільно було б конкретизувати облік нематеріальних активів як можна більше, оскільки наказ про облікову політику повинен розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує при веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності, а з іншого боку не дублювати окремі положення нормативних документів, адже

за своєї природою облікова політика повинна відображати лише ті положення, які мають різні варіанти застосування.

Висновки. У наказі про облікову політику щодо нематеріальних активів необхідно відображати усі принципи питання, відповідальність за визначення яких, згідно з законодавством, покладена на власника підприємства. Тому до формування облікової політики необхідно підходити виважено і відповідально. Найповніше розкриття інформації щодо нематеріальних активів в наказі про облікову політику дозволить усім зацікавленим користувачам упевнитись, що звітність підприємства містить достовірну інформацію, яка відповідає обраним обліковим принципам і реально відображає фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Література

1. Ідентифікація і визнання нематеріальних активів.: Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. / Відп. ред. З.В. Гуцайлюк, Т. Кирилюк, В. Новодворська. — Тернопіль, 2007. — С. 122–123.
2. Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства / Уклад. І.Л. Голошевич. — К.: Бліц-Інформ, 2009. — Вип. 6. — 192 с.
3. Податковий кодекс України: Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5 / 27793 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. / Україна. Мін-во фінансів. — Режим доступу: <http://www.liga.net>.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.
6. Облікова політика підприємства: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М.М. Коцупатрий, О.Г. Бірюк. — К.: КНЕУ, 2010. — 273, [7] с.
7. Применение МСФО: в 5 ч. / Пер. с англ. — 3-е. изд., перераб. и доп. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 720 с.
8. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
9. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Саюн А.О. Формування облікової політики нематеріальних активів / А.О. Саюн // Фінансовий простір. — 2011. — № 4 (4). — С. 93–95.

11. Сухораб В. П. Концепція обліку нематеріальних активів в системі прийняття управлінських рішень / В. П. Сухораб // Вісник Технологічного університету Поділля. — 2005. — № 6. — С. 72–75.
12. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. — 119 с.

References

1. Identyfikatsiia i vyznannia nematerialnykh aktiviv.: Sotsialno-ekonomichni, politychni ta kulturni otsinky i prohnozy na rubezhi dvokh tysiacholit: tezy dopovidei V Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii studentiv, aspirantiv i molodykh vchenykh. / Vidp. red. Z.V. Hutsailiuk, T. Kyryliuk, V. Novodvorska. — Ternopil, 2007. — S. 122–123.
2. Nematerialni aktivy: pravovi ta oblikovi aspekty: zbirnyk systematyzovanoho zakonodavstva / Uklad. I.L. Holoshevykh. — K.: Blits-Inform, 2009. — Vyp.6. — 192 s.
3. Podatkovi kodeks Ukrainy: Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02 hrudnia 2010roku № 2755-VI // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Pro oblikovu polityku: lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.12.05 r. № 31-34000-10-5 / 27793 zi zminamy ta dopovnenniamy [Elektron. resurs]. / Ukraina. Min-vo finansiv. — Rezhym dostupu: <http://www.liga.net>.
5. Mizhnarodni standarty bukhhalterskoho obliku 2000 / per. z anhl. za red. S. F. Holova. — K.: Federatsiia profesiinykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy, 2000. — 1272 s.
6. Oblikova polityka pidpriemstva: navch.-metod. posib. dla sam ost. Vyvch. dysts. / M.M. Kotsupatryi, O.H. Biriuk. — K.: KNEU, 2010. — 273, [7] s.
7. Prymenenye MSFO: v 5 ch. / Per. s anhl. — 3-e. yzd., pererab. y dop. — M.: Alpyna Byznes Buks, 2008. — 720 c.
8. P(S)BO 8 «Nematerialni aktivy»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18 zhovtnia 1999 roku № 242 // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: <http://www.rada.gov.ua>.
9. P(S)BO 28 «Zmenshennia korysnosti aktiviv»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24 hrudnia 2004 roku № 817 // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Saiun A.O. Formuvannia oblikovoi polityky nematerialnykh aktiv / A.O. Saiun // Finansovyi prostir. — 2011. — № 4 (4). — S. 93–95.
11. Sukhorab V. P. Kontseptsii obliku nematerialnykh aktiviv v systemi pryiniattia upravlinskykh rishen / V. P. Sukhorab // Visnyk Tekhnolohichnoho universytetu Podillia. — 2005. — № 6. — S. 72–75.
12. Kulyk V.A. Oblikova polityka pidpriemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku: Monohrafiia. — Poltava: RVV PUET, 2014. — 119 s.

Статтю подано до редакції 22.01.15 р.