

фінансової звітності на відповідність; встановлення правильності заповнення фінансової звітності з оплати праці.

Результативна фаза передбачає аналіз причин відхилень, розробку методів їх усунення, щоб у подальшому це не впливало на фінансово-господарську діяльність підприємства та на подальший процес обліку розрахунків з оплати праці.

На *завершальній фазі* внутрішнього аудиту виплат персоналу керівник підприємства або уповноважена особа здійснює перевірку виконання прийнятих рішень щодо усунення виявлених порушень та забезпечення контролю уникнення їх у майбутньому.

Висновки. Аудит розрахунків з оплати праці є однією з найважливіших і складних ділянок контролю, оскільки безпосередньо торкається економічних інтересів усіх без винятку працівників підприємства. Результати проведеного дослідження свідчать, що в наукових працях вчених недостатньо чітко висвітлені питання по аудиту розрахунків з персоналом, а точніше, саме внутрішнього аудиту на підприємстві. Визначено завдання внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці, які найбільш точно та повно відображають сутність та процес аудиту.

Запропонована методика організації внутрішнього аудиту з оплати праці дозволить максимально швидко досягнути результатів перевірки з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аудит: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В.Я. Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко та ін. – К.: КНЕУ, 2003. – 268 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [вид. 2-е]. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посіб.] / Г.М. Давидов. – [вид. 2-е]. – К.: Знання, 2001. – 363 с. – (Вища освіта ХХІ століття)
4. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудова відносини: [навч. посіб.] / Н.І. Єсінова. – К.: Кондор, 2004. – 432 с.
5. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – № 12. – С. 29–30.
6. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монограф.] / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 106 с.
7. Усач Б.Ф. Аудит: [навч. посіб.] / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002.
8. Шоляк О.Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №10.

УДК 657.372.3

АМОРТИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА ВІТЧИЗНЯНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ОБЛІКУ

Кондрашова Т.М., к.е.н., доцент,

Кондратко Х.Ю.

Донецький державний університет управління

В статті приведені поняття нематеріальних активів, їх класифікація, проведена порівняльна характеристика П(С)БУ 8 і МСБУ 38 і определены напрямлення удосконалення учета амортизації нематеріальних активів на українських підприємствах.

Ключевые слова: нематеріальні активи, амортизація, учет, срок полезного использования, методы амортизации.

In the article intellectual property assets and their classification are shown, comparative description of Ukrainian Accounting Standards 8 and IAS 38 is made and directions of improvement of the account of intellectual property assets depreciation in at Ukrainian enterprises are determined.

Key words: intellectual property assets, depreciation, account, term of useful use, methods of depreciation.

Постановка проблеми. Процес утворення ринкового середовища в Україні диктує нові умови до формування активів підприємства. У господарський оборот включено відносно новий їх вид – нематеріальні активи (НМА), використання яких сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, і, як наслідок, розширенню виробництва продукції, робіт, послуг, створенню робочих місць. Разом з тим, багато керівників ще не до кінця розуміють значення того внеску, який дають НМА у процесі їх використання. Правова база щодо прав інтелектуальної власності, користування майном та іншими правами знаходиться у стадії становлення. Тому вивчення НМА взагалі, а також конкретних питань бухгалтерського обліку, пов'язаних з ними, є дуже важливим у наш час.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченню проблем обліку НМА в останні роки приділяють увагу багато авторів. Наприклад, І. Бігдан [1] проведено аналіз діючої практики обліку, оцінки вартості, амортизації нематеріальних активів та розроблено пропозиції з їх удосконалення; Б. Валуєв і Т. Банасько [2] розробили розширену класифікацію НМА; Г. Нашкерська [3], Р. Рейлі, Р. Швайц [4] і Джеймс Р. Хитчнер [5] приділили увагу оцінці НМА; Т. Польова [6] обґрунтувала основи побудови обліку НМА за умов автоматизованої системи управління підприємством; І. Жураковська [7] виділила методичні особливості документування операцій з НМА.

Незважаючи на внесок зазначених дослідників і цінність отриманих ними результатів, треба зауважити, що вивченню амортизації НМА приділено дуже мало уваги. Лише у дисертаційній роботі І. Бігдан [8] цьому питанню приділено увагу, а саме уточнено поняття зносу та амортизації НМА, запропоновано враховувати ринковий знос НМА і використовувати дигресивні та регресивні методи амортизації для НМА. Але ніхто з вищезазначених авторів не займався зіставленням вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку НМА з міжнародними, зокрема з питань амортизації цих активів.

Таким чином, **метою статті** є порівняльна характеристика П(С)БО 8 і МСБО 38 для удосконалення обліку амортизації НМА на українських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Здатність приносити значні прибутки обумовлює активне залучення до господарського обігу підприємств нематеріальних активів. Однак, з урахуванням тенденцій розвитку економіки України, для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи управління ними, що вимагає розуміння їх економічної сутності, характерних особливостей, відображення в обліку. Дослідження питань бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сьогодні має більш теоретичний, ніж практичний характер. Основними питаннями виступають визначення, класифікація нематеріальних активів, аспекти використання та визначення амортизаційних відрахувань.

Саме поняття нематеріального активу (нематеріальних активів) багатогранне: це й бухгалтерське поняття, і економічне, і юридичне. Різноманітний і склад нематеріальних активів: наявність таких активів підприємства пов'язана як з наявністю конкурентних переваг, так і з використанням підприємством компонентів інтелектуального капіталу. Перші економічні дослідження, у яких аналізуються об'єкти, що нині відносяться до нематеріальних активів, відносяться до кінця XIX століття – 30-х років XX століття.

Стосовно ж бухгалтерського поняття нематеріальних активів, то першим нормативним документом, у якому такі активи стали фігурувати як об'єкт обліку, був бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів, виданий в 1944 році. Пізніше нематеріальні активи стали фігурувати й у міжнародних стандартах фінансової звітності: спочатку в МСФЗ 9 «Витрати на дослідження й розробки», а потім і в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [9, с. 158].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття їх у звітності визначають П(С)БО 8 [10], МСФЗ 38 [11], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів N 1327 від 16 листопада 2009 р. [12].

Місце та роль нематеріальних активів у системі формування та взаємозв'язку окремих економічних категорій у названих нормативних документах відрізняється. Згідно з МСФЗ 38 [11] ознаками нематеріального активу є немонетарність, неуречевлений характер, можливість ідентифікації.

Відзначимо, що вимога ідентифікації не має на увазі, що нематеріальний актив обов'язково повинен передаватися окремо й незалежно від всіх інших активів. Існує також ряд факторів, які іноді помилково відносять до нематеріальних активів. Прикладом можуть бути ринковий потенціал, моно-

польне положення, надаваний правом власності контроль, зниження ціни, ліквідність та ін. При цьому фактори можуть створювати вартість, не будучи нематеріальним активом.

Згідно з П(С)БО 8 [10] нематеріальні активи визнаються такими з додаванням до вищезазначених ознак часового періоду. Так, актив може бути віднесений до нематеріального в разі утримання з метою використання впродовж періоду більше одного року, або операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Нематеріальні ресурси та нематеріальні активи також не є тотожними, оскільки утворюються на різних етапах створення та набуття прав на інтелектуальну власність. До складу інтелектуального капіталу входять основні засоби, які мають фізичну субстанцію та не можуть бути відокремлені від певного суб'єкта.

Для визнання нематеріального активу необхідна наявність здатності приносити платникові податків економічні вигоди (дохід), а також наявність відповідно оформлених документів, що підтверджують існування самого нематеріального активу й (або) виключного права платника податків на результати інтелектуальної діяльності (у тому числі патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, договір поступки (придбання) патенту, товарного знака). Визначення особливостей нематеріальних активів як ресурсів підприємства, як-то складність встановлення строку корисного використання та величини отриманого прибутку від використання, обумовлюють відокремлення таких, що не відносяться до нематеріальних активів, серед яких:

- а) науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи, які не дали позитивного результату;
- б) не закінчені й не оформлені у встановленому законодавством порядку науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи;
- в) матеріальні носії (речі), у яких виражені результати інтелектуальної діяльності й прирівняні до них кошти індивідуалізації;
- г) фінансові вкладення.

З метою обліку всі нематеріальні активи можна розділити на дві категорії: нематеріальні активи, які можна ідентифікувати, до числа яких включаються майнові права, що здатні приносити дохід протягом тривалого періоду (більше одного року), і гудвіл. Гудвіл є особливим нематеріальним активом і потребує окремого дослідження.

Існує безліч різнорідних за складом об'єктів нематеріальних активів, які за тими або іншими ознаками можна класифікувати (рис. 1).



Рис. 1. Схема класифікації нематеріальних активів

Нематеріальні активи завжди вважались найбільш важливим елементом активу фірми. В багатьох високотехнологічних фірмах зі світовою репутацією вартість нематеріальних активів становить від 50 до 70 % від вартості статутного капіталу.

В чому ж полягають основні труднощі обліку нематеріальних активів? По-перше, існує невизначеність оцінки нематеріальних активів, особливо таких, як фірмові марки та імена, торговельні марки, технології та ін. При придбанні таких активів, внесенні їх до статутних капіталів створюваних підприємств, реалізації та інших операціях неправильна оцінка призводить до спотворення реальних прав на підприємстві та створеного ним прибутку. По-друге, важко визначити термін корисного використання нематеріальних активів, протягом якого вони дозволяють отримувати прибуток. По-третє, перебільшення вартості нематеріальних активів, відображення в обліку неправильних сум їх амортизації призводить до недостовірності фінансової звітності, неправильного обчислення чистих активів, неправильної оцінки вартості акцій тощо.

Систематичний розподіл вартості нематеріальних активів на періоди, у яких вони приносять прибутки, визначається обсягом амортизації, яка залежить від способу нарахування, але нарахування амортизації повинно бути обмежене процесом отримання економічних вигод.

Алгоритм нарахування амортизації об'єктів НМА можна представити у вигляді схеми (рис. 2).

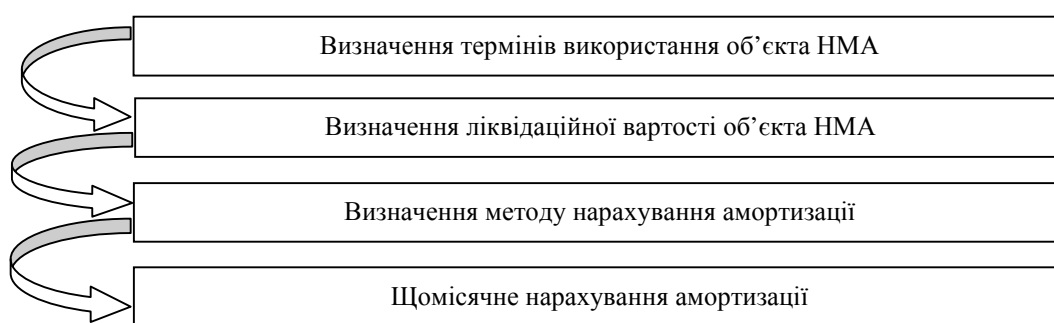


Рис. 2. Алгоритм нарахування амортизації об'єктів НМА

Для визначення відмінностей в обліку амортизації нематеріальних активів згідно з МСБО та П(С)БО згрупуємо положення цих стандартів за порівнювальними ознаками (табл. 1).

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика П(С)БО 8 і МСБО 38
з питань амортизації об'єктів НМА**

Порівняльні ознаки	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
Строк корисної експлуатації об'єкта НМА	Нарахування амортизації НМА, окрім права постійного користування земельною ділянкою, здійснюється протягом строку його корисного використання, який встановлюється при визнанні об'єкта активом підприємством самостійно (раніше строк корисного використання об'єктів НМА становив 20 років, зараз ця норма вже не є дійсною, але все одно для багатьох підприємств залишається орієнтиром) Об'єкт нематеріальних активів признається об'єктом, що має невизначений термін корисного використання (та не підлягає амортизації), якщо відсутнє передбачуване обмеження періоду, протягом якого такий об'єкт забезпечуватиме економічні вигоди.	Суб'єкт господарювання має оцінювати строк корисної експлуатації НМА, встановлювати, чи він є визначеним, чи невизначеним, а також установлювати його тривалість або кількість одиниць продукції (або подібних одиниць), які становлять цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання повинен розглядати свій нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде забезпечувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання

Продовження табл. 1

1	2	3
Визначення ліквідаційної вартості об'єкта НМА	Для розрахунку амортизаційної вартості ліквідаційна вартість НМА прирівнюється до нуля як за МСБО, так і П(С)БО, крім випадків, якщо: 1) існує безвідмовне зобов'язання третьої сторони щодо придбання цього об'єкта після закінчення терміну його корисного використання; 2) ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок буде існувати до кінця терміну корисного використання такого об'єкта.	
Визначення методу нарахування амортизації на об'єкти НМА	Метод амортизації НМА обирається підприємством самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.	
Початок нарахування амортизації на об'єкти НМА	Нарахування амортизації НМА здійснюється з місяця, наступного за місяцем, у якому актив став придатним до використання. Нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою уведення цього об'єкта в господарський оборот.	Нарахування амортизації НМА слід починати, коли цей актив є наявним для використання, тобто коли він перебуває у тому місці і стані, які необхідні для його використання у спосіб, визначений управлінським персоналом
Припинення нарахування амортизації на об'єкти НМА	Нарахування амортизації НМА закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття активу	Нарахування амортизації слід припиняти на одну з наведених далі дат, залежно від того, яка з них настає раніше: на дату, коли цей актив класифікується як такий, що утримується для продажу або на дату, коли припиняється визнання цього активу
Перегляд терміну корисного використання об'єктів НМА та методу нарахування амортизації на ці об'єкти	Термін корисного використання НМА і метод нарахування амортизації можуть бути переглянуті наприкінці звітної періоду, якщо у наступному періоді очікуються істотні зміни терміну корисного використання активу чи умов отримання майбутніх економічних вигод	Період і метод амортизації НМА з визначеним строком корисної експлуатації слід переглядати принаймні в кінці кожного фінансового року. А що стосується НМА з невизначеним строком корисної експлуатації, які не підлягають амортизації, то перегляд оцінки їх строку корисної експлуатації слід здійснювати в кожному періоді і визначати, чи продовжують і надалі події та обставини підтримувати оцінку невизначеного строку корисної експлуатації цього активу

За даними табл. 1 видно, що в МСБО 38 більш детально описані чинники, які впливають на визначення строку корисної експлуатації об'єктів НМА, в ніж П(С)БО 8, що дозволяє більш точно розрахувати цей строк. Тому, визначаючи строк корисної експлуатації НМА, було б доцільніше враховувати саме ті чинники, які зазначено в МСБО, а саме:

- очікуваний спосіб використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;
- типові життєві цикли продукту для активу та інформацію щодо строків корисної експлуатації активів подібного типу, що їх використовують у подібний спосіб;
- технічні, технологічні та інші види старіння;
- стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації;
- очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
- рівень витрат на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигод від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;
- період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду;
- залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання [11].

Також можуть існувати економічні й юридичні чинники, що впливають на строк корисної експлуатації нематеріального активу: економічні чинники визначають період, протягом якого майбутні економічні вигоди будуть отримані; юридичні чинники можуть обмежити період, протягом якого суб'єкт господарювання контролює доступ до цих вигод. Строк корисної експлуатації є коротшим із періодів, визначених цими чинниками.

Стосовно методу амортизації П(С)БО 8 і МСБО 38 говорять те ж саме – рекомендують прямолінійний метод. Але в наш час це не є дуже ефективним, тому що НМА – це особливі активи, які дуже чутливі до НТП. Тому для цього виду активів доцільніше було б використовувати прогресивні методи амортизації, а саме зменшення залишкової вартості та подвійне зменшення залишкової вартості.

Також існують розбіжності стосовно строків початку і кінця нарахування амортизації на об'єкти НМА. У МСБО 38 ці строки простіші для практичного використання, бо початок і кінець нарахування амортизації збігається з початком і кінцем використання об'єктів НМА. Згідно з П(С)БО 8 таке положення діє тільки для таких об'єктів, за якими нараховується амортизація виробничим методом.

Висновки та перспективи подальших розробок

Таким чином, оцінка особливостей методики визнання строку корисної експлуатації НМА, методу їх амортизації, а також визначення їх ліквідаційної вартості згідно з МСБО 38 та П(С)БО 8 показала багато розбіжностей, незважаючи на те, що П(С)БО склалися на основі МСБО.

Перегляд періоду та методу амортизації об'єктів НМА є дуже важливим аспектом в обліку НМА, тому що ці об'єкти більш чутливі до науково-технічного прогресу та інших чинників і можуть частіше змінювати свою вартість і корисність. Саме тому у цьому питанні слід прислухатися до МСБО 38, бо згідно з ним перегляд періоду і методу амортизації є обов'язковим принаймні раз на рік.

Отже, проаналізувавши організацію обліку НМА у зарубіжних країнах та порівнюючи з українським досвідом, стає очевидною необхідність внесення змін до П(С)БО для відповідності міжнародним стандартам.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бигдан И.А. Нематериальные активы: проблемы признания, учета и аудита: Монография / И.А. Бигдан. – Харьков: ХИБМ, 2005. – 287 с.
2. Валуев Б. Деякі актуальні аспекти проблеми бухгалтерського обліку нематеріальних активів промислових підприємств / Валуев Б., Банасько Т. // Економіст. – 2009. – № 12. – С. 40–42.
3. Нашкерская Г. Оценка нематериальных активов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 11 – С. 23–30.
4. Джеймс Р Хитчнер. Оценка стоимости нематериальных активов / Джеймс Р. Хитчнер: под науч. ред. В.М. Рутгайзера. – М.: Маросейка, 2008. – 144 с.
5. Рейли Р. Оценка нематериальных актов / Р. Рейли, Р. Швайц. –М.: Изд. “КВИНТО – Консалтинг”, 2005. – 792 с.
6. Польова Т.В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Т.В. Польова – Харків, 2006. – 23 с. – Режим доступу до автореф.: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2006/06ptvana.zip>
7. Жураковська І. Документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 46–56.
8. Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит”/ І.А. Бігдан. – Харків, 2003. – 14 с. – Режим доступу до автореф.: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03biaana.zip>
9. Єршова Н.Ю. Визначення нематеріальних активів та їхня оцінка / Єршова Н.Ю., Токар Н.Б. // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №2 (6). – С. 157–161.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242 // Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція – Х.: Курсор, 2009. – 293 с.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 5–15.