

УДК 657

Л. А. Майстер,
к. е. н., старший викладач кафедри обліку та оподаткування,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, м. Вінниця

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗРОБКУ (СТВОРЕННЯ) ТА ПРИДБАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

L. Maister,
Ph.D. in Economics, Senior Lecturer, Department of Accounting and Taxation,
Vinnitsia Institute of Trade and Economics Kyiv National University of Trade and Economics

FEATURES OF ACCOUNT OF CHARGES ARE FOR DEVELOPMENT (CREATION) AND ACQUISITION OF IMMATERIAL ASSETS OF ENTERPRISES

У статті розглянуто питання визначення поняття "об'єкт нематеріального активу" з метою розкриття особливостей оцінки та визнання нематеріальних активів підприємства. Висвітлено економічну сутність та значення витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів у загальній структурі витрат підприємства. Охарактеризовано номенклатуру та статті калькуляції витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів відповідно до оптимально обраного шляху надходження його на підприємство чи іншої природи їх виникнення, що забезпечить точність процесу формування планової собівартості нової продукції (виконання робіт, надання послуг). Визначено чинники, що зумовлюють необхідність використання нематеріальних активів для підвищення ефективності та якості технологічних процесів відповідно до виду економічної діяльності підприємства.

In the article the question of determination of concept "object of immaterial asset" is considered with the purpose of opening of features of estimation and confession of immaterial assets of enterprise. Economic essence and value of charges is reflected for development (creation) and acquisition of objects of immaterial assets in the general structure of charges of enterprise. A nomenclature and articles of calculation of charges is described for development (creation) and acquisition of objects of immaterial assets in accordance with the optimum chosen path of receipt of him on an enterprise or other nature of their origin which will provide exactness of process of forming of the planned new unit cost (implementation of works, grant of services). Certainly factors which predetermine the necessity of the use of immaterial assets for the increase of efficiency and quality of technological processes in accordance with the type of economic activity of enterprise.

Ключові слова: витрати, нематеріальні активи, витрати на розробку (створення) та придбання нематеріальних активів, оцінка, облік.

Key words: costs intangible assets development costs (creation) and the acquisition of intangible assets, valuation, accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

За сучасних умов стрімкого розвитку науково-технічного прогресу кожне підприємство володіє активами, що не мають матеріальної форми.

Особливості обліку витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів в економічній літературі розглянуто здебільшого загальними твердженнями в аспектах витрат діяльності, виробничих витрат, витрат періоду, собівартість; досліджено теоретичні положення їх обліку; проведено порівняння поняття витрат у вітчизняній та міжнародній практиці. Цим підтверджується актуальність подальшого наукового вивчення означеної проблематики.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження особливостей ведення бухгалтерського обліку витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів у сучасному науковому полі набувають доволі широкого поширення. Це обґрунтовується стрімким розвитком науково-технічного прогресу та необхідністю розробок і впровадження різноманітних видів нематеріальних активів.

Шляхи вирішення проблем обліку витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів було запропоновано у працях вчених, серед яких варто відзначити: Ф.Ф. Бути-

нець, Л.В. Нападівська, В.В. Сопко, Г.О. Паргін, Н.М. Ткаченко, Р.А. Хом'як та ін.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є:

- узагальнення визначення поняття "об'єкт нематеріального активу";
- дослідження номенклатури витрат на розробку (створення) та придбання нового об'єкту нематеріального активу;
- визначення місця витрат на створення нового об'єкту нематеріального активу в загальній структурі витрат підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та надасть можливість отримання майбутніх економічних вигод [1].

Р.А. Хом'як зазначає, що особливістю, яка відрізняє нематеріальний актив від немонетарних активів є відсутність його фізичної субстанції, тобто нематеріальний актив охоплює будь-які безтілесні об'єкти цивільного обігу, що можуть бути капіталізовані підприємством [2]. Поряд з цим, Н.М. Ткаченко визначає нематеріальні активи, як 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 не перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [3]. Однак, зауважимо, що на відміну від основних засобів, на об'єкти нематеріальних активів немає законодавчо встановленої вимоги використання їх протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Це пояснюється тим, що до 01.01.2009 р. така вимога була у П(С)БО 8, але наказом Мінфіну від 08.07.2008 р. №901 до пункту 4 стандарту було внесено зміни, якими часовий критерій було вилучено, а до Інструкції №291 змін внесено так і не було. Цілком зрозумілим є те, що стандарт визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, отож, вважаємо, що П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" має вищий пріоритет.

У системі бухгалтерського обліку нематеріальні активи обліковують в розрізі кожного об'єкта за шістьма групами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, промислові зразки, ноу-хау);

— авторське право та суміжні з ним права (права на комп'ютерні програми);

— інші нематеріальні активи [1].

Уніфіковані засади формування у бухгалтерському обліку номенклатури та статей калькуляції витрат на розробку та створення нематеріальних активів регламентовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів №1327, Законом України "Про авторське право і суміжні права" та ін. [5].

Варто відзначити, що в умовах сьогодення необхідність використання нематеріальних активів зумовлена безліччю чинниками, серед яких найвагоміший вплив має прискорений розвиток науково-технічного прогресу, який вимагає понесення витрат підприємствами на сучасні наукові дослідження та дослідно-конструкторські розробки, тобто витрат, понесених в результаті перетворення знань, нових ідей у готовий продукт, які провадяться підприємствами уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Впровадження новостворених нематеріальних активів забезпечить оновлення застарілих видів готової продукції, розробку нових зразків, а також сприятиме підвищенню якості виконання технологічних процесів на підприємствах, що функціонують у різних галузях господарської діяльності.

Витрати на розробку (створення) та придбання нематеріальних активів з подальшим їх впровадженням в господарську діяльність підприємства з метою виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) є комплексом витрат, який в розрізі складається з окремих елементів витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші витрати, пов'язані із розробкою проектної та технічної документації тощо) відповідно до стратегічно оптимально обраного шляху надходження його на підприємство (самостійна розробка (створення), придбання готового об'єкту НМА).

Дослідження складу витрат на розробку (створення) та придбання нематеріальних активів слід починати з визначення економічної сутності поняття "витрати підприємства".

Тлумачення витрат з точки зору бухгалтерського обліку відрізняється від їх економічного трактування.

Так, з економічного погляду під витратами, зазвичай, розуміють сукупність витрачених коштів на різні види економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язаних з виробництвом економічних благ. З підходу бухгалтерського обліку визначення категорії витрат регламентовано П(С)БО 16 "Витрати", відповідно до якого витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення ка-

піталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6].

Досліджуючи наукові погляди, однозначного визначення поняття "витрати на розробку (створення) нематеріальних активів" у працях вітчизняних вчених не знаходимо. Це пов'язано, у першу чергу, з тим, що сама назва таких витрат розкриває їх сутність, тому логічним є те, що погляди науковців і практиків зводяться до звичайного переліку основних складових витрат на розробку (створення) нематеріальних активів.

Враховуючи вищезначене, склад та класифікація витрат на розробку (створення) та придбання нематеріальних активів мають вагоме значення у формуванні раціональної системи їх обліку.

Беззаперечним є той факт, що поняття витрати на розробку (створення) та придбання нематеріальних активів є субкатегорією витрат підприємства, які формують вартість новітнього продукту та, відповідно, виступають об'єктом дослідження у статті.

Основні характерні властивості нематеріальних активів є підставою для виокремлення витрат на їх розробку (створення) та придбання у загальній структурі сукупних витрат підприємства та надають змогу стверджувати, що такі витрати є витратами визначеного виду діяльності підприємства (виробництва, збуту продукції тощо), тому несуть вагоме значення у процесі калькулювання планової собівартості нового виду продукції (робіт, послуг). Із зазначеного слідує, що, по-перше, витрати винаикають у зв'язку з підготовкою до виробництва нового виду продукції (робіт, послуг); по-друге, є незмінними при зміні обсягу виробництва в межах певного періоду; по-третє, складаються із визначених витрат за економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

У системі ведення бухгалтерського обліку матеріальних та нематеріальних активів чітко відслідковується тотожність, яка полягає у визнанні та оцінці активів, джерелах їх надходження на підприємство.

Витрати на розробку (створення) та придбання нематеріальних активів формують собівартість та зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю відповідно до шляху надходження (природи виникнення активів). П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (пп. 10—18) регламентовано можливі варіанти отримання НМА та, відповідно, їх оцінку і визнання:

— первинна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни придбання за вирахуванням сум мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;

— первинна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу;

— первинна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну;

— первинною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням визначених витрат;

— первинною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість з урахуванням визначених витрат;

— нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю;

— первинна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів;

— первинна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням;

— первинна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів [1].

Враховуючи принципи та характерні особливості ведення бухгалтерського обліку, важливим є, як відомо, безперервне і суцільне відображення фінансово-господарської діяльності підприємств. При цьому, обов'язковою умовою облікових записів є їх документальне підтвердження. Первинні документи, що засвідчують суми понесених витрат на об'єкт нематеріальних активів, отриманих внаслідок розробки (створення), повинні містити інформацію про зміст витрат (виконання робіт зі створення нематеріального активу, витрачання матеріальних цінностей на створення об'єкта), кількісні та вартісні показники таких витрат, підписи уповноважених посадових осіб тощо [7].

Узагальнюючи наукові та практичні підходи до оцінки, визнання та номенклатури витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів, Міністерством Фінансів України було затверджено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 у 2009 році [8], згідно з якими придбаний або отриманий об'єкт нематеріальних активів зараховується на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

— підприємство здійснює його контроль;

— існує імовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;

— його вартість може бути достовірно визначена [8].

Разом з тим, варто погодитися із науковим поглядом О.О. Осідач та наголосити, що остаточний склад витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів можуть встановлюватися підприємствами самостійно, оскільки на їх структуру несуть вплив безліч факторів, зазначених вище [9].

ВИСНОВКИ

Отже, за результати проведеного наукового дослідження складу витрат на розробку (створення) та придбання об'єктів нематеріальних активів, встановлено, що оцінка та визнання витрат на розробку (створення) і придбання об'єктів нематеріальних активів корелює із особливостями галузевої приналежності підприємства та загальними вимогами діючого законодавства. Для удосконалення системи обліку зазначених вище витрат у подальшому дослідженні доцільно детально розглянути групи нематеріальних активів задля визначення необхідності здійснення їх переоцінки за наявності існуючих ознак можливого зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів.

Література:

1. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
2. Бухгалтерський облік в Україні: навч. Посібник. За ред. Р.Л. Хом'яка. — 2-ге вид., доп. і перероб. — Львів: Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2003. — 820 с.
3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. — 3-тє вид. допов. і перероб. — К.: Алерта, 2008. — 926 с.
4. Інструкція "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій", затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. Закон України "Про авторське право і суміжні права", затверджений наказом Верховною Радою України від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ, із змінами та доповненнями. Остання редакція від 13.01.2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджений наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, із змінами та доповненнями. Остання редакція від 09.08.2013 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Височан О.О. Документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції [Електронний ресурс]. — Режим досту-

пу: [file:///C:/Users/Luda/Downloads/ecvd_2014_1_31%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Luda/Downloads/ecvd_2014_1_31%20(1).pdf)

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджені наказом Міністерства Фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461416/>

9. Осідач О.О. Витрати на підготовку і освоєння виробництва нової продукції: поняття, склад та класифікація [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2880/1/78.pdf>

References:

1. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "The Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Guideline (Standard) of accounting 8 "Intangible assets", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. (Accessed 27 September 2016).
 2. Khom'iak, R.L (2003), *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini* [Accounting in Ukraine], 2nd ed, Intellect-Zakhid, Lviv, Ukraine.
 3. Tkachenko, N.M. (2008), *Bukhhalters'kyj finansovyy oblik, opodatkovannia i zvitnist'* [Accounting financial accounting, taxation and reporting], 3rd ed, Alerta, Kyiv, Ukraine.
 4. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instructions on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 27 September 2016).
 5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "On copyright and related rights", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3792-12> (Accessed 25 September 2016).
 6. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "The Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Guideline (Standard) of accounting 16 "Expenses", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 27 September 2016).
 7. Vysochan, O.O. (2014), "Documentation of the accounting of expenses on preparation and mastering of production of new products", *Ekonomichnyj visnyk Donbasu*, no.1, available at: [file:///C:/Users/Luda/Downloads/ecvd_2014_1_31%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Luda/Downloads/ecvd_2014_1_31%20(1).pdf) (Accessed 27 September 2016).
 8. The Ministry of Finance of Ukraine (2009), "The Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodological recommendations on accounting of intangible assets", available at: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461416/> (Accessed 27 September 2016).
 9. Osidach, O.O. (2009), "The costs of preparation and mastering of production of new products: definition, composition and classification", available at: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2880/1/78.pdf> (Accessed 27 September 2016).
- Стаття надійшла до редакції 28.09.2016 р.*