

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

ХРИСТИНА СКОП,
аспірант кафедри обліку
і аудиту Львівського
національного університету
імені Івана Франка

Розглянуто методичні засади відображення в обліку та фінансовій звітності сучасних підприємств господарських операцій, пов'язаних з нематеріальними активами. Розкрито особливості організації та методики бухгалтерського обліку на етапах первинного, поточного та підсумкового обліку та розроблено рекомендації щодо їхнього удосконалення.

Ключові слова: нематеріальні активи, організація бухгалтерського обліку, методика бухгалтерського обліку, термін корисного використання, науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки (НДДКР).

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Низка економічних досліджень 1960–1990-их років минулого століття [1; 2] довели, що саме нематеріальні активи забезпечують сучасні підприємства значними додатковими економічними вигодами, такими як конкурентоздатність, інвестиційна привабливість, лояльність споживачів тощо. Поряд з цим, період 1990–2010 років, який в науковій літературі ознаменований як «інноваційна економіка», «економіка знань», «економіка нематеріальних активів» [5; 12; 21] характеризується виникненням та широким поширенням підприємств, для яких нематеріальні активи є не тільки джерелом отримання додаткових економічних вигод, але й виступають основним виробничим ресурсом діяльності.

В таких умовах, організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів набирає нового значення для сучасного підприємства та потребує додаткового дослідження. Актуальність таких досліджень полягає в пошуку нових шляхів оптимізації процесу облікової трансформації інформації про результати господарських операцій з нематеріальними активами для прийняття об'єктивних та ефективних управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Питанню організації та методики бухгалтерського обліку для підприємств постіндустріального етапу розвитку економіки належну увагу почали приділяти багато вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема,

Н.Адамов [3], Ф.Бутинець [4], М.Карпушенко [6], Д.Кузьмін [9], Г.Нашкерська [11], З.Плиса [13], І.Садовська [19] та ін., кожен з яких виділяє окреме місце для нематеріальних активів, визначаючи їхню вагомість для досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства. Проте, організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів в даних роботах розглянута або в контексті загальної системи бухгалтерського обліку на підприємстві, або в контексті системи бухгалтерського обліку необоротних активів, що не дозволило авторам в повній мірі розкрити всі облікові аспекти, які характерні тільки нематеріальним активам.

Метою даної статті є дослідження особливостей організації та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сучасних підприємствах та розробка найбільш раціонального підходу для їхнього облікового відображення та розкриття у фінансовій звітності.

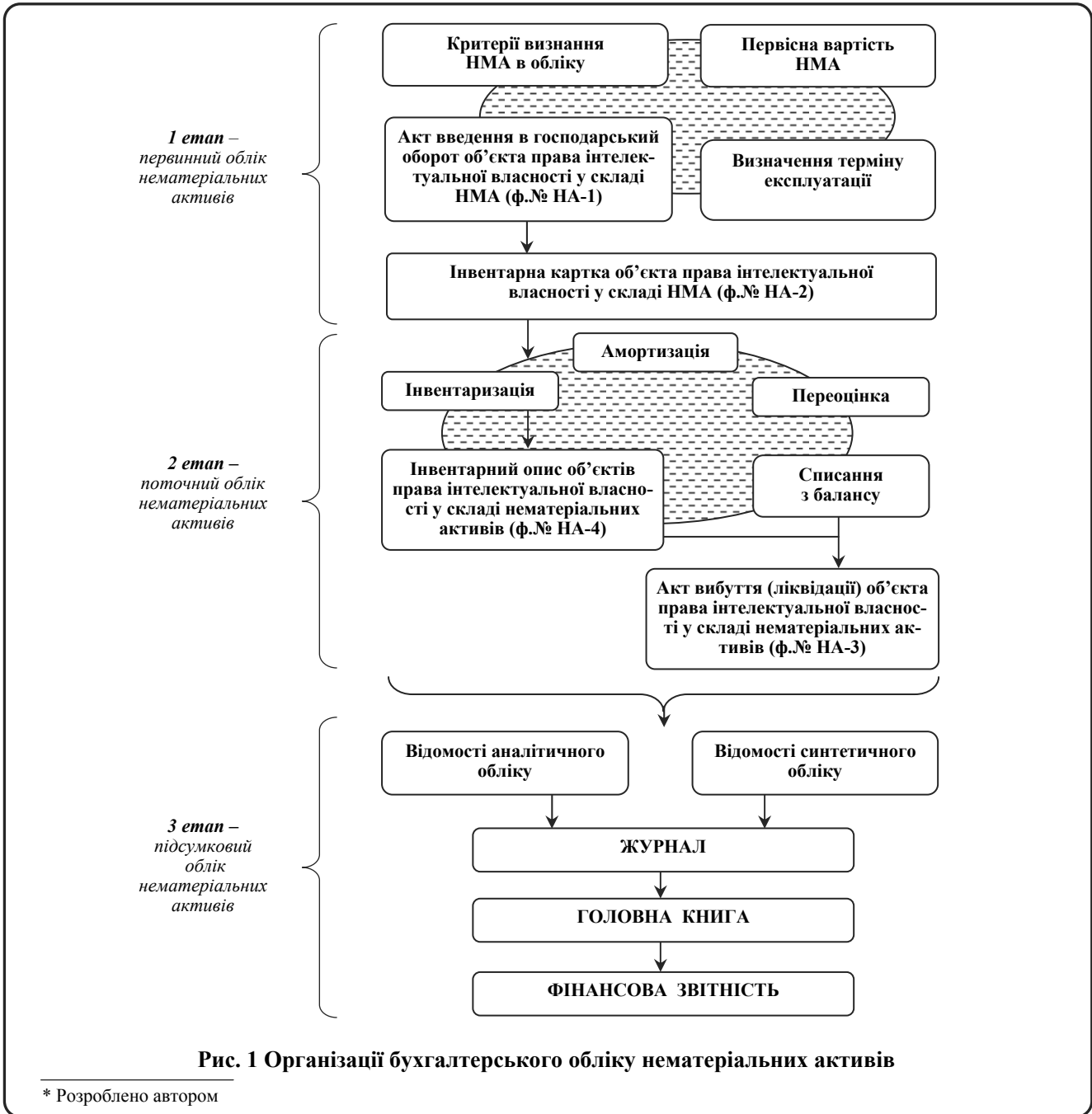
ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Організація бухгалтерського обліку є складним процесом, який охоплює сукупність цілеспрямованих дій стосовно збору, обробки та зберігання бухгалтерських даних та визначає ефективність цілої системи бухгалтерського обліку сучасного підприємства.

Організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів є одним із найскладніших завдань організації загальної системи бухгалтерського обліку підприємства, враховуючи їхню специфічну форму існування та характер використання. Незважаючи

на це, організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів, як і кожного об'єкту обліку, включає три етапи – *первинного, поточного і підсумкового*

обліку (рис. 1), кожен з яких безпосередньо залежить від облікової методики, яку застосовує підприємство.



На етапі первинного обліку проводиться спостереження та реєстрація фактів господарського життя у первинних документах, пов'язаних із нематеріальними активами спеціально призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадовою особою), який здійснює керівництво

підприємством Комісією з приймання в експлуатацію нематеріальних активів (далі приймальною Комісією).

Для того, щоб нематеріальний актив міг бути введений в експлуатацію приймальною Комісією підприємства, він повинен відповідати критеріям ви-

знання, тобто, бути ідентифікованим підприємством, підлягати вартісній оцінці та володіти певним терміном експлуатації. Якщо нематеріальний актив відповідає критеріям визнання і його вартість може бути достовірно оцінена, то основним завданням приймальної Комісії є визначення його корисного терміну використання підприємством.

Практика свідчить, що стосовно визначення терміну корисного використання об'єкта обліку в складі нематеріальних активів можуть використовуватися

лише суб'єктивні оцінки підприємства [7], так як ні податкове, ні бухгалтерське законодавство не містить будь-яких алгоритмів або критеріїв визначення цього строку. Певні граничні мінімальні та максимальні строки експлуатації (табл.1) для окремих груп нематеріальних активів розглянуті в п.145.1.1 ПКУ [14], проте, остаточне рішення стосовно очікуваного терміну корисного використання для конкретного нематеріального активу залежить тільки від намірів самого суб'єкта господарювання.

Таблиця 1

МІНІМАЛЬНІ ТА МАКСИМАЛЬНІ СТРОКИ КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Група / клас нематеріальних активів	Термін корисного використання НМА	
	мінімальний, років	максимальний, років
Права користування природними ресурсами	–	відповідно до правостановлюючого документа
Права користування майном	–	відповідно до правостановлюючого документа
Права на комерційні позначення	–	відповідно до правостановлюючого документа
Права на об'єкти промислової власності	5	відповідно до правостановлюючого документа
Авторське право та суміжні з ним права	2	відповідно до правостановлюючого документа
Інші нематеріальні активи	–	відповідно до правостановлюючого документа

* Розроблено автором на основі [14].

В зв'язку з чим, на нашу думку, можна стверджувати, що очікуваний термін експлуатації (корисного використання) нематеріального активу – це, по суті, не максимальний термін, протягом якого певний нематеріальний актив можна використовувати за призначенням, а термін, протягом якого суб'єкт господарської діяльності вважає, що буде його використовувати і отримувати від цього економічні або іншого характеру вигоди.

Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», термін корисного використання визначається «як період, протягом якого передбачається використання активу підприємством або як об'єм виготовленої продукції, який підприємство передбачає досягнути від використання активу» [10], що свідчить про можливість розрахунку терміну корисного використання нематеріального активу не тільки як періоду часу, але й як обсягу виготовленої продукції чи наданих послуг. МСБО 38, також, зазначає, що підприємство повинно оцінити, «чи є термін корисного використання нематеріального активу обмеженим або невизначеним», при чому термін «невизначений» не означає «безкінечний» і вимагає, щоб «нематеріальний актив розглядався підприємством як актив із невизначеним строком корисного використання тоді,

коли, виходячи з аналізу всіх застосованих факторів, неможливо спрогнозувати закінчення терміну, протягом якого підприємство розраховує на чистий приплив грошових коштів від активу» [18, с.879].

Якщо підприємство робить висновок про те, що термін корисного використання нематеріального активу є обмеженим, то воно оцінює тривалість строку корисного використання або кількість продукції (або аналогічних одиниць), які складатимуть такий строк корисного використання. *Це означає, що згідно з МСБО 38, можливим є відображення нематеріальних активів в бухгалтерському обліку без нарахування амортизації, так як вони забезпечують майбутні економічні вигоди для підприємства на невизначений період часу.*

Тим не менше, визначення терміну корисного використання НМА здійснюється Комісією з приймання в експлуатацію даного нематеріального активу на основі суттєвого припущення про те, що він відображає тільки той рівень майбутніх експлуатаційних витрат, які необхідні для забезпечення нормальної продуктивності активу станом на момент перевірки його терміну корисного використання, а також здатності та намірів підприємства досягнути такого рівня. Висновок про невизначений термін експлуатації

НМА, згідно з МСБО 38 [10], не повинен залежати від запланованих майбутніх витрат, які необхідні для забезпечення його нормальної продуктивності. Розглядають ряд чинників, які можуть вплинути на термін корисного використання нематеріального активу:

- 1) очікуване використання активу підприємством, а також можливість більш ефективного управління активом іншою групою керівників;
- 2) звичайні життєві цикли активу і загальнодоступна інформація про розрахункові терміни корисного використання подібних активів, використовуваних аналогічним чином;
- 3) технічне, технологічне, комерційне чи інше старіння;
- 4) стабільність галузі, в якій експлуатується актив, та зміни в ринковому попиті на продукти або послуги, виготовлені за участю цього активу;
- 5) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
- 6) рівень експлуатаційних витрат, необхідних для отримання очікуваної майбутньої економічної вигоди від активу, та здатність і намір підприємства досягти цього рівня;
- 7) термін контролю над активом та юридичні або аналогічні обмеження на використання активу;
- 8) залежність терміну корисного використання активу від терміну корисного використання інших активів підприємства.

Також, варто зазначити, що згідно з МСБО 38, забороняється завищення терміну корисного використання нематеріального активу, враховуючи швидкий розвиток технологій, комп'ютерного програмного забезпечення та багатьох інших нематеріальних активів, які схильні до технологічного старіння, а також заниження терміну корисного використання, так як факт невідомості виправдовує оцінку терміну корисного використання нематеріального активу як «невизначеного» (виходячи з принципу консерватизму), але не виправдовує обрання терміну, який є нереалістично коротким для такого НМА [18, с.884-886].

Підприємство повинно враховувати як економічні, так і юридичні чинники, що впливають на термін корисного використання нематеріального активу, який виникає у зв'язку з договірними та іншими юридичними правами, на основі яких визначати термін корисного використання як найбільш короткий з двох наступних періодів:

– термін дії договірних чи інших юридичних прав;

– термін (який визначається економічними факторами), протягом якого підприємство очікує отримувати економічні вигоди від активу [10].

Якщо договірні чи інші юридичні права передаються на обмежений термін, який може продовжуватися, то строк корисного використання нематеріального активу повинен включати період продовження, тільки якщо підприємство в змозі забезпечити:

1) підтвердження (можливо, засноване на досвіді) того, що договірні чи інші юридичні права будуть продовжені. Якщо продовження обумовлено згодою третьої особи, то потрібне підтвердження того, що третя особа надасть таку згоду;

2) підтвердження того, що умови, які необхідні для продовження права, будуть виконані;

3) витрати на продовження права для підприємства несуттєві порівняно з майбутніми економічними вигодами, які, як очікується, підприємство отримає в результаті продовження дії юридичного або договірного права на нематеріальний актив [10].

Якщо витрати на продовження терміну корисної експлуатації є істотними, порівняно з майбутніми економічними вигодами, які, як очікується, підприємство отримає в результаті продовження права, то витрати на продовження, згідно з МСБО 38, розглядаються як вартість придбання нового нематеріального активу в момент продовження права.

В наведених нижче практичних ситуаціях розкрито системний підхід, якого згідно нашого дослідження, повинна дотримуватись Комісія з приймання в експлуатацію нематеріальних активів, при визначенні їхнього терміну корисного використання нематеріальних активів.

Підприємство А придбало об'єкт авторського та суміжного права, а саме аудіовізуальний твір для маркетингових цілей з остаточним терміном дії 65 років, який є його максимально можливим терміном корисного використання на даний момент часу. Проте, аналіз звичок споживачів та тенденцій ринку показав, що даний нематеріальний актив зможе забезпечувати чистий потік грошових коштів тільки на протязі найближчих 12 років. В зв'язку з чим, даний НМА повинен амортизуватися на протязі саме 12 років, а не 65.

Підприємство Б придбало продукт, який захищений запатентованою технологією, а саме Пристрій для екранування радіоелектронної апаратури, який, як очікується,

принеситиме майбутні економічні вигоди на протязі як мінімум 15 років. Проте, згідно із даними укладених договорів, третя особа взяла на себе зобов'язання по придбанню цього патенту у підприємства через 5 років за 60% від його справедливої вартості на дату придбання. Підприємство планує реалізувати даний нематеріальний актив через 5 років на даних умовах, в зв'язку з чим термін корисної експлуатації даного НМА повинен дорівнювати 5 років з визначенням його ліквідаційної вартості у розмірі 60% від його справедливої вартості, яка повинна, у випадку застосування підприємством моделі обліку переоцінки, шоквартально або щорічно перевірятися на предмет знецінення.

Підприємство В придбало базу клієнтів і очікує отримувати економічну вигоду від інформації, що міститься в даній базі як мінімум на протязі 2 років, але не більше 5 років. Враховуючи наведене, підприємство повинно визначити термін корисного використання даної бази клієнтів як найбільш достовірний проміжок часу, протягом якого воно зможе отримувати економічні вигоди від його використання. В даному дослідженні, ми вважаємо, що термін експлуатації такого НМА слід визначати в місяцях, наприклад 42 місяці, що на нашу думку, зможе відобразити найбільш достовірний його показник. Також, слід мати на увазі, що не зважаючи на те, що Підприємство В може планувати поповнення даної бази даних новими клієнтами та іншою інформацією в майбутньому, очікувана економічна вигода від придбаного НМА стосується тільки тої інформації, що була розміщена в базі даних на дату придбання.

Підприємство Д отримало свідоцтво на торговельну марку «ІНКОН», термін дії якого становить 10 років. Проте, згідно із законодавством термін дії такого свідоцтва можна продовжувати кожних 10 років за невисоку плату і, враховуючи такі наміри керівництва підприємства, які ґрунтуються на аналізі зазначених вище факторів впливу на термін корисного використання НМА, підприємство має право визначити термін корисного використання НМА як невизначений. Термін корисного використання торговельної марки підприємства Д вважається невизначеним, так як очікується, що вона принесе економічні вигоди підприємству протягом невизначеного періоду часу, в зв'язку з чим, вона не підлягає амортизації до тих пір, поки не буде визначено обмеженого терміну корисного використання.

Підприємство Е придбало ліцензію на експорт, імпорт дисків, яка може поновлюватися кожних 3 роки за бажанням ліцензіата. Підприємство має намір продовжувати ліцензію на протязі невизначеного періоду часу і є свідчення, які підтверджують його здатність це зробити. Враховуючи наведене, підприємство повинно визначити термін корисного використання даного нематеріального активу як «невизначений» і не нараховувати на нього амортизацію до тих пір, поки не буде визначено обмеженого терміну корисного використання.

Нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання в обліку, має визначену первісну вартість та відповідний (визначений, невизначений) термін корисного використання підлягає введенню в експлуатацію приймальною Комісією підприємства на основі заповнення Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності, що затверджені Наказом Міністерства фінансів України №732 [16].

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією на основі правостановлюючих документів, основний перелік яких розглянуто в таблиці 2.

Таблиця 2

**ПРАВОВСТАНОВЛЮЮЧІ ДОКУМЕНТИ, ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ ІДЕНТИФІКАЦІЮ
БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Нематеріальний актив	Правовстановлюючі документи
Група «Права користування природними ресурсами»	
Права користування надрами	1) Ліцензія, видана Державним комітетом України з геології і використання надр 2) Акт про надання гірничого відводу 3) Державний Акт
Права користування водними, лісовими та біологічними ресурсами	1) Ліцензії, які видаються Державним комітетом лісового господарства, Міністерством природи, Міністерством екологічної безпеки України.
Права користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією	1) Ліцензія, видана Державним комітетом України з геології і використання надр

Нематеріальний актив	Правовстановлюючі документи
Група «Права користування майном»	
Права користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства	1) Державні Акти, затверджені Кабінетом Міністрів України; 2) Нотаріально посвідчені договори купівлі-продажу; 3) Свідоцтво про прийняття спадщини.
Права користування будівлею	1) Свідоцтво про право власності або Витяг про реєстрацію права власності на нерухоме майно
Права на оренду приміщень	1) Договір оренди; 2) Акт приймання-передачі приміщення; 3) Акт виконання договору оренди або Акт звірки рахунків
Група «Права на комерційні позначення»	
Комерційне найменування	1) Свідоцтво про реєстрацію підприємства; 2) Договір комерційної концесії
Торговельна марка	1) Свідоцтво; 2) Патент; 3) Ліцензія; 4) Ліцензійний договір; 5) Договір про передання прав інтелектуальної власності
Географічне зазначення	1) Свідоцтво
Група «Права на об'єкти промислової власності»	
Винахід Корисна модель Промисловий зразок	1) Патент, виданий Укрпатентом; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір
Компонування інтегральної мікросхеми	1) Свідоцтво, видане Укрпатентом; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір.
Раціоналізаторська пропозиція	1) Свідоцтво, яке видається підприємством, на якому вона була введена; 2) Акт про використання об'єкта інтелектуальної власності
Комерційна таємниця Ноу-хау	1) Договір; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір; 4) Договір комерційної концесії; 5) Непоіменовані договори; 6) Дозвіл на використання комерційної таємниці
Сорт рослин Порода тварин ¹	1) Свідоцтво про авторство на сорт рослин, видане Державною службою з охорони прав на сорти рослин (Держсортслужбою) Міністерства аграрної політики України, яке засвідчує немайнові права селекціонера; 2) Патент на сорт рослин виданий Держсортслужбою, яке засвідчує майнові права селекціонера; 3) Ліцензія; 4) Ліцензійний договір; 5) Договір спадщини
Захист від недобросовісної конкуренції	1) Рішення Господарського суду або Антимонопольного комітету
Група «Авторське право та суміжні з ним права»	
Літературні та художні твори	1) Свідоцтво, яке видає Державна служба інтелектуальної власності для засвідчення права авторства заявника; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір
Комп'ютерна програма	
Компіляція даних (база даних)	
Об'єкти суміжних прав (виконання, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення)	
Інші твори	
Група «Інші нематеріальні активи»	
Право на провадження діяльності	1) Ліцензія
Право на використання економічних та інших привілеїв	1) Контракт
Місце на фондовій, товарній біржах	1) Свідоцтво

* Розроблено автором на основі законодавчих актів.

¹ Правове регулювання майнових та немайнових прав на породи тварин на даний момент в Україні знаходиться на стадії розробки [17].

Згідно з наведеними даними, стає зрозуміло, що не всі з перерахованих нематеріальних активів в таблиці 2 є об'єктами права інтелектуальної власності, що призводить до неможливості використання вище зазначених документів для їхнього введення в експлуатацію та іншого поточного облікового відображення. Крім того, сучасні підприємства, згідно з нашим дослідженням, володіють і розпоряджаються іншими нематеріальними активами, такими як:

1) *доменні імена в Інтернеті та інші нематеріальні активи, що стосуються володіння та використання веб-сайту.* Завдяки широкому розвитку мережі Інтернет по всьому світу, стало вигідним створення та розміщення на її просторах веб-сайтів, спрямованих на розширення бізнесу та залучення нових клієнтів;

2) *портфелі замовлень, договори з клієнтами та інші нематеріальні активи, що відображають задокументовані взаємозв'язки із споживачами,* майбутні економічні вигоди від використання яких можуть бути достовірно визначені. Наявність зазначених домовленостей, угод та контрактів забезпечує підприємство стабільним прибутком та знижує рівень ризику діяльності;

3) *договірні взаємовідносини з контрагентами,* майбутні економічні вигоди від використання яких можуть бути достовірно визначені є надзвичайно цінним нематеріальним активом, який повинен бути відображений в системі бухгалтерського обліку.

4) *внутрішньо розроблені підприємством положення, правила та інструкції,* зокрема положення про установу, положення про структурний підрозділ, посадові інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку тощо. Зазначені інтелектуальні ресурси формують «основу» інформаційної системи підприємства та є необхідним реквізитом його нормальної діяльності, що дозволяє стверджувати про майбутні економічні вигоди від їхнього використання, тощо, які забезпечують підприємство економічними вигодами, але не включені до переліку можливих об'єктів обліку, згідно з п.5 П(С)БО 8, проте, на нашу думку, повинні бути визнані підприємством в якості нематеріальних активів на основі альтернативних внутрішньо розроблених бухгалтерською службою документів для введення в експлуатацію та наступного облікового відображення.

Окреме місце на першому етапі організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів займає *первинний облік власно створених нематеріальних активів в результаті науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР).* Так як, відповідність критеріям визнання в обліку власно створених нематеріальних активів безпосередньо залежить від ефективної організації обліку витрат НДДКР підприємства на етапах дослідження і розробки. В таблиці 3 розглянуто основні характеристики та умови відображення в обліку, згідно з П(С)БО 8 витрат НДДКР на етапах дослідження та розробки.

Таблиця 3

ХАРАКТЕРИСТИКА ЕТАПІВ ДОСЛІДЖЕННЯ І РОЗРОБКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Характеристика	Етап дослідження	Етап розробки
Сутність	Заплановані підприємствами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань (пп. 4.7 П(С)БО 8)	Застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання (пп. 4.9 П(С)БО 8)
Приклади діяльності	1) діяльність, спрямована на отримання нових знань; 2) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань; 3) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; 4) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам (п.56 МСБО 38).	1) проектування, створення і тестування попередніх зразків і моделей до їх виробництва або використання; 2) проектування інструментів, шаблонів, трафаретів і кліше з використанням нової технології; 3) проектування, створення і експлуатацію пілотного (пробного) обладнання в масштабах, які не є економічно обґрунтованими для комерційного виробництва 4) проектування, створення і тестування вибраних альтернатив нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг(п.59 МСБО 38)
Визнання витрат в якості нематеріального активу	Не визнаються (п.9 П(С)БО 8)	Визнаються (п.7 П(С)БО 8)

* Розроблено автором на основі П(С)БО 8 [15].

Планування досліджень пов'язане з необхідністю розв'язання різних проблем науково-технічного характеру, що виникають в ході господарської діяльності підприємства. Самі ж дослідження зводяться до емпіричного встановлення тих властивостей матеріального світу, які можуть бути використані в бізнесі даної компанії [8], найуспішніші з яких призводять до проведення етапу розробки нематеріального активу, витрати на якому підлягають капіталізації, тільки в тому випадку, якщо підприємство має:

1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення

нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

2) можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Проте, варто зазначити, що отримання об'єктивного свідчення щодо кожної із зазначених умов може бути складним завданням, оскільки:

– умови, що розглянуті в пункті 1) є індивідуальними для підприємства, тобто те, чи відповідають витрати на розробку яким-небудь із цих умов, залежить як від самої діяльності з розробки, так і від намірів керівництва;

– підтвердження умови пункту 2) є набагато складнішим, ніж це здається, так як підприємству необхідно оцінити ймовірні майбутні економічні вигоди шляхом застосування методики дисконтування майбутніх грошових потоків. А, у випадку, якщо нематеріальний актив принесе економічні вигоди тільки разом з іншими активами, то підприємство повинне здійснити розподіл грошових потоків, тобто, застосувати концепцію одиниць, які генерують грошові кошти, згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;

– для того, щоб задовольнити умови пункту 3) підприємство повинно вести облікові книги та запи-

си, які дозволяють йому визначити загальну суму витрат, яка була використана для створення певного нематеріального активу на етапі розробки за внутрішнім проектом.

МСБО 38 зазначає, що відповідність вище наведеним умовам визнання може бути підтверджено наступним чином:

1) наявність бізнес-плану з поданням необхідних технічних, фінансових та інших ресурсів і здатності підприємства забезпечити ці ресурси;

2) підтвердження з боку кредитора його намірів фінансувати розробку може бути свідченням наявності зовнішнього фінансування;

3) система обліку витрат підприємства часто може забезпечити достовірну оцінку витрат на створення нематеріального активу власними силами, таких, як заробітна плата та інші витрати, понесені у зв'язку з отриманням авторських прав чи ліцензій [10].

Основним важелем, який згідно із дослідженнями Т.Сенчук [20], а також, на нашу думку, створить умови для ефективної організації бухгалтерського обліку власно створених нематеріальних активів є виділення центрів витрат, що забезпечить групування витрати за кожним окремим проектом НДДКР і в подальшому дозволить чітко визначити їхню загальну суму. При визначенні центрів витрат, слід зазначити, що кожне підприємство, здійснюючи розробку нового нематеріального активу буде провадити цей процес в умовах певної організаційно-виробничої структури, у зв'язку з чим центрами витрат можуть виступати як основні, так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, яких повинно об'єднувати цільове спрямування.

Досліджуючи особливості організації обліку власно створених нематеріальних активів на сучасних підприємствах, для яких нематеріальні активи є основним виробничим ресурсом, ми визначили, що *виділення центрів витрат є найбільш оптимальним організаційним підходом*, який в загальному випадку може бути розглянутий на рисунку 2.

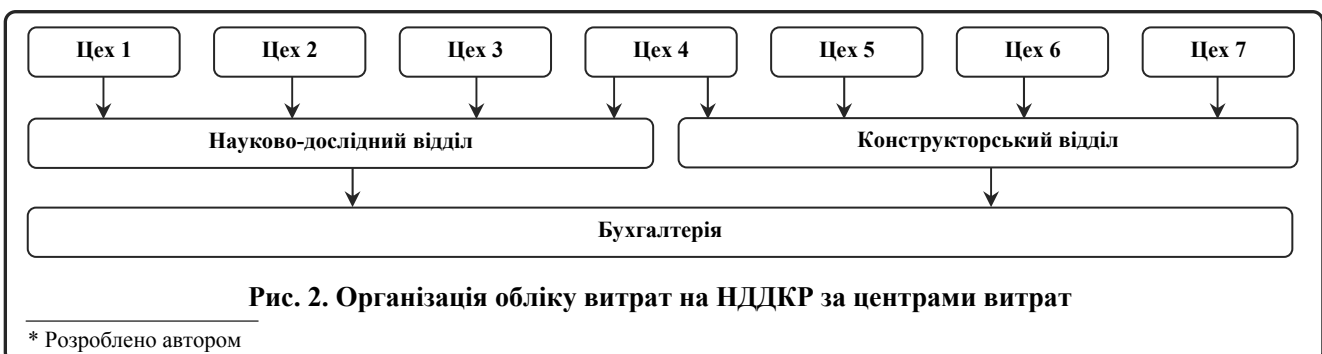


Рис. 2. Організація обліку витрат на НДДКР за центрами витрат

* Розроблено автором

Згідно нашого дослідження, основною метою організації обліку витрат на дослідження та розробки за центрами витрат є забезпечення підприємства достовірною інформацією для проведення економічно обґрунтованого процесу визначення собівартості (первісної вартості) власно створеного нематеріального активу. Поряд з цим, слід зазначити, що керівник центру витрат відповідає тільки за виробничі витрати на НДДКР, фіксація, накопичення та вимірювання яких належить до компетенції системи бухгалтерського обліку.

На законодавчому рівні відсутнє будь-яке документальне регламентування відображення витрат на НДДКР, тому в даному дослідженні, ми пропонуємо для цих цілей сучасним підприємствам використовувати нагромаджувальну Відомість витрат НДДКР за внутрішнім проектом підприємства (таблиця 4), яка складається з двох частин: етапу дослідження та етапу розробки і дозволяє розрахувати загальну суму витрат за певним проектом враховуючи особливості кожного етапу.

Таблиця 4

ВІДОМІСТЬ ВИТРАТ НДДКР ЗА ВНУТРІШНІМ ПРОЕКТОМ № _____

Етап	Дата	Витрати						Разом
		На заробітну плату	На соціальні відрахування	Матеріальні	Оплата реєстрації юридичного права	Амортизація	Інші	
Етап дослідження								
Разом								
Списуються на витрати								
Включаються до складу первісної вартості НМА								
Етап розробки								
Разом								
Собівартість власно створеного НМА								

* Розроблено автором.

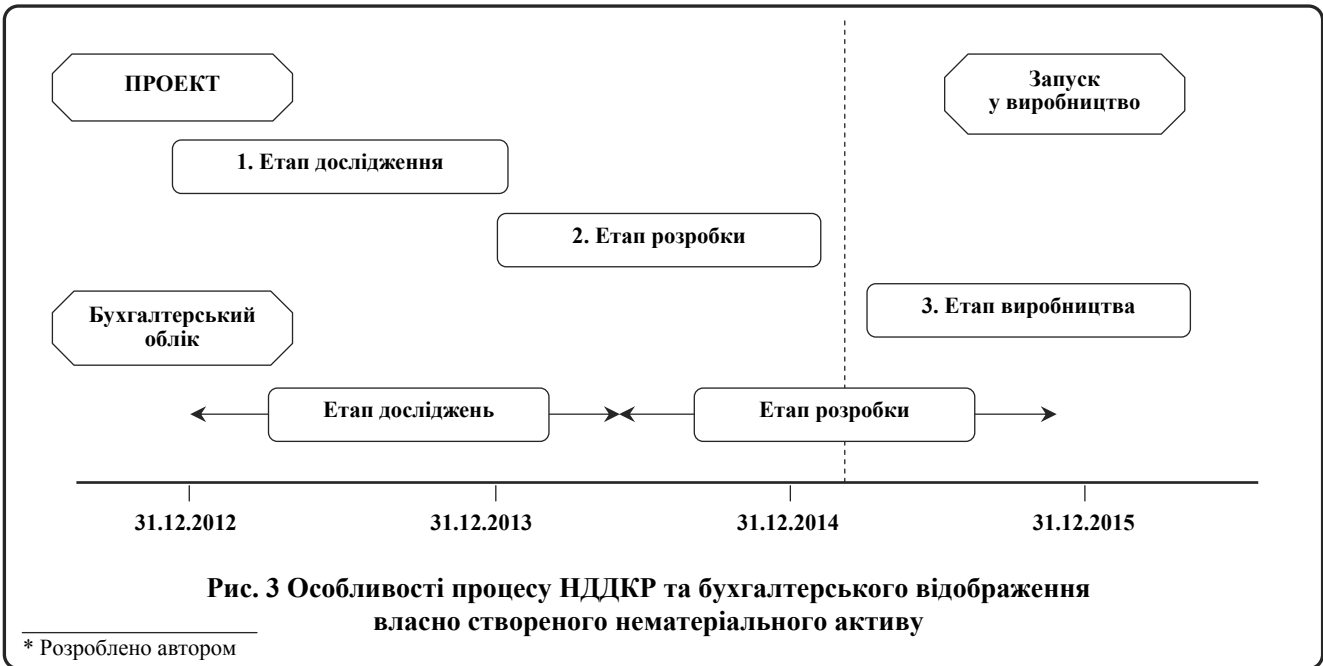
Основною причиною виокремлення у розробленій нами нагромаджувальній Відомість витрат НДДКР за внутрішнім проектом сучасного підприємства і етапу дослідження, і етапу розробки, не зважаючи на те, що стандарти бухгалтерського обліку, як зазначалося, не визнають витрати здійснені на етапі дослідження складовою первісної вартості власно створеного НМА, є той факт, що, інколи, підприємству дуже важко відокремити діяльність на етапі розробки від діяльності на етапі дослідження, і, навпаки, що розглянуто стосовно організації обліку витрат на НДДКР цеху №4 рис. 2. На рисунку 3 детальніше розглянуто процес обліку витрат проекту НДДКР, де етап досліджень може охоплювати весь період, протягом якого здійснюється дослідження, незважаючи на те, що діяльність, яка характеризує етап розробки, здійснюється в той же самий час.

Згідно з рис. 3, незважаючи на те, що діяльність на етапі розробки відповідає визначенню «розробки», згідно з стандартами бухгалтерського обліку,

проте, в зв'язку з тим, що її неможливо відділити від діяльності дослідження, яка здійснюється в той же період, початкова діяльність розробки відповідає етапу «дослідження», видатки на якому, як уже зазначалося, повинні списуватись на витрати поточного періоду, відновлення або капіталізація яких, згідно з п.65 МСБО 38 [10] в подальшому заборонена. Таким чином, первісна вартість успішно завершеного проекту НДДКР не буде повною, що, призведе до викривлення фінансового результату діяльності підприємства за рахунок завищення здійснених витрат та зниження вартості власно створених нематеріальних активів в балансі.

Враховуючи наведене, ми пропонуємо в процесі організації обліку власно створених нематеріальних активів, включати до складу первісної вартості витрати, що здійснені на етапі дослідження, у випадку, якщо вони:

– не можуть бути відокремлені від витрат, що здійснені на етапі розробки;



– характеризуються прикладним характером, спрямованим на одержання і використання знань для практичних цілей і на пошук найбільш раціональних шляхів практичного використання результатів фундаментальних наукових досліджень в народному господарстві. Кінцевим наслідком прикладних досліджень є розробка рекомендацій щодо створення технічних нововведень (інновацій) тощо;

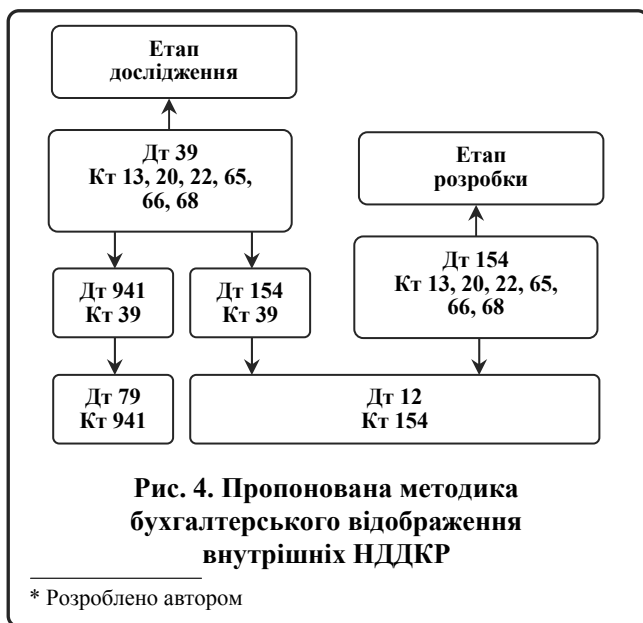
– полягають не тільки в описуванні соціальних явищ та їх компонентів, а й у встановленні причин їх виникнення, механізмів функціонування, виокремленні факторів, що забезпечують їх і можуть бути визначені терміном «аналітичні дослідження». Підготовка аналітичного соціологічного дослідження потребує значних зусиль, професійної майстерності дослідника – аналітичних здібностей, вміння інтерпретувати та аналізувати складну соціологічну інформацію, робити виважені висновки, що, на нашу думку, дозволяє витрати на їхнє проведення капіталізувати як нематеріальний актив тощо.

Ми вважаємо, що такий підхід до відображення в обліку витрат на НДДКР дозволить подолати існуючі проблеми методики бухгалтерського обліку незавершених НДДКР та забезпечить більш достовірніше визначення собівартості власно створеного нематеріального активу.

Ми пропонуємо всі витрати, які здійснюються на етапі дослідження за окремим внутрішнім проектом НДДКР капіталізувати на рахунок 39 «Витрати май-

бутніх періодів» до того моменту, поки не буде розпочата діяльність на етапі «розробки», яка може бути відділена від етапу дослідження. Витрати, які здійснюються на етапі розробки за окремим внутрішнім проектом НДДКР, згідно з стандартами бухгалтерського обліку, слід капіталізувати на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а ті витрати етапу дослідження, що були відображені на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», згідно з нашим дослідженням, підлягають розподіленню на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», у тому випадку, якщо вони відповідають хоча б одній із трьох вище наведених умов капіталізації витрат етапу дослідження, або на субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» з подальшим списанням на фінансові результати (рис. 4).

Тобто, якщо витрати етапу дослідження за окремим внутрішнім проектом НДДКР відразу списати на субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», то їх уже, згідно з наведеною п.71 МСБО 38, не можна буде віднести до первісної вартості власно створеного нематеріального активу на пізнішу дату, навіть, якщо вони підлягають капіталізації. Тому, ми вважаємо, що запропонована методика бухгалтерського відображення НДДКР, що схематично розглянута на рис. 4 надає можливість сучасним підприємствам, яким притаманна діяльність зі створення нематеріальних активів:



– більш раціонально підходити до процесу відображення витрат на створення нематеріальних активів в облікових регістрах;

– подолати недоліки бухгалтерського відображення незавершених НДДКР, не зважаючи на спосіб їхнього одержання підприємством;

– отримувати обігруване значення первісної вартості власно створених нематеріальних активів, тощо.

Враховуючи наведене, ми вважаємо, що необхідно внести уточнення або поправку до п.9 П(с)БО 8, де розглядається перелік витрат, які не визнаються нематеріальними активами, що, на нашу думку, забезпечить більш достовірніше визначення первісної вартості власно створеного нематеріального активу. Також, для того, щоб організація первинного обліку витрат на НДДКР не призводила до виникнення конфліктних ситуацій, слід зазначати у трудовому договорі з робітником, який здійснював НДДКР, факт обов'язкового передання ним підприємству права власності на створений нематеріальний актив, що забезпечить підприємство гарантією ймовірності отримання економічних вигод від власно створених НМА та правом контролю.

ВИСНОВКИ

Організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів на етапі спостереження та реєстрації фактів господарського життя, пов'язаних із нематеріальними активами у первинних документах сучасних підприємств потребує комплексного підходу, який би забезпечував користувачів найбільш повною та об'єктивною інформацією. Ключовими питаннями на даному етапі організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів, згідно нашого дослідження, є визначення актуального терміну корисного використання нематеріальних активів, які вводяться в експлуатацію підприємством та методика бухгалтерського відображення і розрахунку первісної вартості власно створених нематеріальних активів, враховуючи особливості обліку витрат на етапі дослідження та етапі розробки.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

- Bell D.* The coming of post-industrial society: A venture of social forecasting. – NY: Basic Books, 1973. – 616 с.
- Stewart T.A.* Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. New York: Currency Doubleday, 1997, p. 67
- Адамов Н.А.*, Рогуленко Т.М., Александрова Н.И. и др. Основы бухгалтерского учета / Под общей ред. Н.А. Адамова. – Спб.: Питер, 2005. – 256с.
- Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку/ Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 576 с.
- Гэлбрйт Джон Кеннет* Новое индустриальное общество: избранное: [пер. с англ.]. Эксмо, 2008.- 1198 с.
- Карпушенко М. Ю.* Організація обліку: навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241с.
- Кловська Ю.* Як встановити термін корисного використання на об'єкти ОЗ? // Бухгалтерські консультації журналу «Дебет-Кредит», 18.02.2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://consulting.dtk.com.ua/ua/taxation/profits-tax/917>
- Корон О.* Облік витрат на дослідження та розробки // Школа бухгалтера, 2005. – № 22. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/3cid01257.html>

9. *Кузьмін Д.Л.* Інвентаризація і порядок виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(14). – С. 75–82.

10. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 38 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias38.pdf.

11. *Найкєрська Г.В.* Фінансовий облік: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2005 р. – 503 с.

12. *Нонака И.* Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах: пер. с англ. / И. Нонака, Х. Такеучи. – М.: Олимп-Бизнес, 2003. – 384 с.

13. *Плиса В.Й., Плиса З.П.* Бухгалтерський облік: Підручник. – Львів: видавництво ННВК «АТБ», 2013. – 420 с.

14. *Податковий* Кодекс України: офіційний текст прийнятий ВРУ 02.12.2010 № 2755-VI; із змінами та доповненнями станом на 15.05.2012 № 4677-VI.

15. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: офіційний текст затверджений наказом Міністерства фінансів України 18.10.1999 р. № 242; із змінами та доповненнями станом на 27.06.2013 № 627.

16. *Порядок* застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: офіційний текст затверджений Наказом Міністерства фінансів України №732 22.11.2004.

17. *Постанова* ВРУ «Про скасування рішення Верховної Ради України щодо прийняття Закону України «Про охорону прав на породи тварин» прийнята від 28.11.2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/332-IV>

18. *Применение* МСФО: в 3 г.: Пер. с англ. – 2-е стер. изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008, ч. 1: Применение МСФО. – 1124 с.

19. *Садовська І.Б.* Бухгалтерський облік [текст]: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

20. *Сенчук Т.Я.* Організація обліку витрат на дослідження та розробки // Т.Я.Сенчук / Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 3(21). – С. 346–351.

21. *Чухно А.А.* Соотношение индустриального и постиндустриального типов развития: проблемы теории и практики / А.А. Чухно // Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.э.н., проф. Л.Г. Мельника. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – С. 88–120.

Рассмотрено методические принципы отражения в учете и финансовой отчетности современных предприятий хозяйственных операций, связанных с нематериальными активами. Раскрыты особенности организации и методики бухгалтерского учета на этапах первичного, текущего и итогового учета и разработаны рекомендации по их совершенствованию.

Ключевые слова: нематериальные активы, организация бухгалтерского учета, методика бухгалтерского учета, срок полезного использования, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

An article researches the methodical principles in accounting and disclosures in the financial statements of modern enterprises business transactions related to intangible assets. Author shows the features of organization and methodic of accounting in the primary stages, the current and final accounting and developed recommendations to improve them.

Keywords: intangible assets, organization accounting, accounting methodology, useful life, research and experimental development (R & D).

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

Бухгалтерський
облік і аудит

ПЕРЕДПЛАТА!

Передплатний індекс
у каталозі періодичних
видань ДП «Преса»

74053