

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

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

Розкрито організаційно-методичні засади відображення в обліку сучасних підприємств господарських операцій, пов'язаних з нематеріальними активами на етапах поточного та підсумкового обліку та розроблено рекомендації щодо їхнього удосконалення.

Ключові слова: нематеріальні активи, організація бухгалтерського обліку, методика бухгалтерського обліку, переоцінка, амортизація, інвентаризація, ліквідація, фінансова звітність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нематеріальні активи завжди були важливими ресурсами в процесі рентабельного функціонування суб'єктів господарювання, проте саме розвиток науково-технічної революції та світових фондових ринків в кінці ХХ століття – на початку ХХІ століття, дозволив закріпити за ними чільне місце лідируючої складової активів сучасного підприємства. Нематеріальні активи здатні забезпечити підприємство значними економічними вигодами, не обмежуючись фінансовою формою їхнього вираження, а також впевнено виступають ключовими засобами виробництва сучасного підприємства.

За таких умов, важливим питанням для сучасного підприємства є ефективна організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів, яка сприятиме оптимізації процесу трансформації облікової інформації за використанням найбільш прийнятної методики бухгалтерського обліку НМА для прийняття об'єктивних та ефективних управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Наукові дослідження процесу організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку НМА ведуться низкою зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як: Т. Банасько [1], Т. Белозерова [2], І. Бігдан [3], Н. Бразілій [4], Е. Брукінг [5], Н. Журавльова [6], І. Замула [7], І. Криштопа [10], Т. Польова [17], Е. Синіцина [21], Н. Трофимова [22], С. Шульга [23] та інші. Проте, враховуючи динамічність вітчизняної

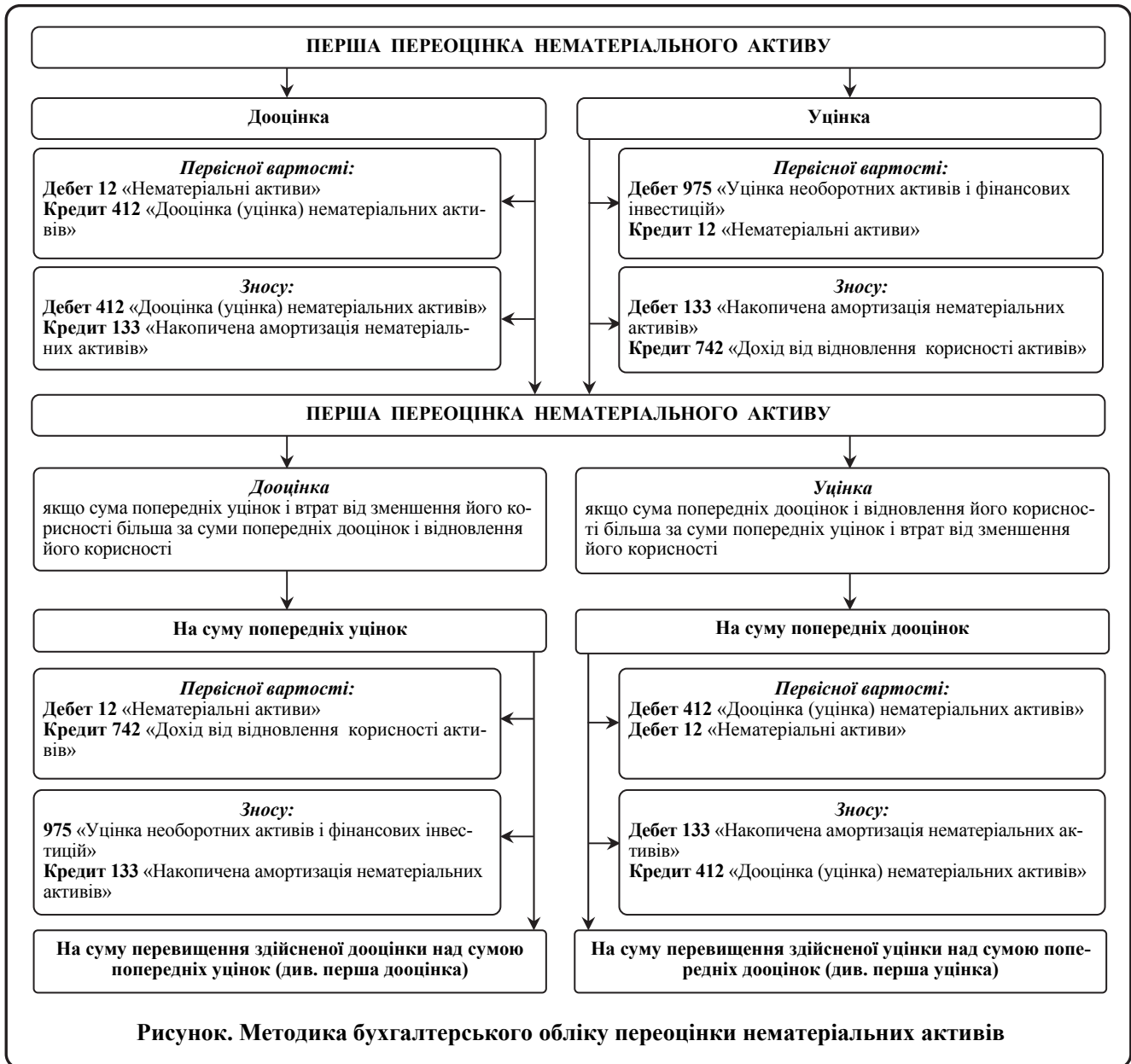
системи бухгалтерського обліку та наростаючі інформаційні потреби сучасного підприємства ці питання залишаються актуальними та потребують подальшого дослідження.

Метою статті є розкриття особливостей організації та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів на етапах поточного та підсумкового обліку сучасного підприємства та розробка найбільш об'єктивного підходу для їхнього облікового відображення у фінансовій звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Як зазначалося в попередньому номері науково-практичного журналу «Бухгалтерський облік і аудит» організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів є одним із найскладніших завдань організації загальної системи бухгалтерського обліку підприємства, враховуючи їхню специфічну форму існування та обмежене інформаційне забезпечення. Незважаючи на це, організація бухгалтерського обліку НМА, як і кожного об'єкту обліку, включає три етапи – *первинного, поточного і підсумкового обліку*, що ілюстративно відображено на рисунку в попередньому номері однойменної статті автора, де розглядалися особливості організації та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів на етапі первинного обліку [22, с. 29–39].

На другому етапі – *етапі поточного обліку* нематеріальних активів відбувається реєстрація документів у облікових регістрах, які використовує підприємство для ведення обліку за вибраною ним формою бухгалтерського обліку.



ПЕРЕОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

При організації поточного обліку НМА підприємство, згідно з МСБО 38 має право обрати один із двох альтернативних способів обліку, які коротко можна охарактеризувати наступним чином:

1) *модель обліку за первісною вартістю*, яка передбачає оцінку НМА за первісною вартістю з відрахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення;

2) *модель переоцінки*, яка передбачає відображення НМА після первісного визнання за переоціненою вартістю, яка є його справедливою вартістю на дату

переоцінки за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та наступних накопичених збитків від знецінення [13, с. 884–885].

Підприємство повинно застосовувати або модель обліку за первісною вартістю, або модель переоцінки до всієї категорії НМА, яка згідно з МСБО 38 розглядається як «група активів з аналогічним характером і способом використання в діяльності підприємства».

Слід зазначити, що в даних умовах ведення господарської діяльності сучасних підприємств, застосування моделі обліку за первісною вартістю, попри

те, що є простішою та зручнішою для використання бухгалтерською службою, не може відповідати вимогам користувачів звітності підприємства, що пов'язано із швидким темпом технологічного розвитку, а також змінною динамікою споживчого попиту, що призводять то до зросту вартості нематеріальних активів, то до їхнього абсолютного знецінення.

В зв'язку з чим, на нашу думку, застосування моделі переоцінки в процесі поточного обліку нематеріальних активів на сучасних підприємствах, є наявною вимогою часу, а не альтернативною моделлю обліку.

Переоцінка об'єкта проводиться в тому випадку, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу [16]. Згідно із стандартами бухгалтерського обліку, підприємство має право вибрати модель переоцінки, тільки якщо справедлива вартість може бути визначена на основі ринкової ціни даного нематеріального активу на активному ринку. П(с)БО 8 визначає *активний ринок*, як ринок, що характеризується такими властивостями:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених покупців і продавців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [16].

Для того щоб у підприємств не було можливості обійти критерії визнання, модель переоцінки не дозволяє:

- переоцінку НМА, які раніше не були відображені як активи;
- початкове відображення НМА за вартістю, відмінною від первісної вартості [20, с. 867].

Однак, згідно з МСБО 38 [13], дозволяється застосовувати модель переоцінки до НМА, навіть якщо лише частина його первісної вартості визнається як актив, оскільки до певного етапу він не відповідав критеріям визнання. Ці правила призначені для того, щоб не допустити відображення за «переоціненою» вартістю НМА, який ніколи не визнавався в якості активу, оскільки витрати на нього були віднесені на витрати, так як в момент їхнього виникнення вони ще не відповідали критеріям визнання.

Основою переоцінки нематеріальних активів є індекс переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість:

$$I_{пер.} = \frac{CB}{ЗВ}, \quad (1)$$

де, $I_{пер.}$ – індекс переоцінки, CB – справедлива вартість нематеріального активу, $ЗВ$ – залишкова вартість нематеріального активу [16].

Підприємства мають право самостійно визначати поріг суттєвості, при якому проводиться переоцінка, проте, за звичай, він не повинен перевищувати 10 %, тобто якщо індекс переоцінки є більшим за значення 1,1, або меншим за значення 0,9, підприємство повинно здійснити переоцінку такого нематеріального активу.

Збільшення балансової вартості НМА в результаті переоцінки слід відображати безпосередньо за кредитом рахунку капіталу у дооцінках за субрахунком 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», за винятком випадків, коли переоцінка відновлює зниження вартості від переоцінки того самого НМА, яке раніше було віднесено на інші витрати за субрахунком 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» [9]. І навпаки, зниження балансової вартості НМА в результаті переоцінки слід відображати у складі інших витрат за субрахунком 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», за винятком випадків, коли переоцінка відображає зменшення приросту вартості від попередньої переоцінки. У такому випадку, зниження вартості спочатку відображається безпосередньо за дебетом рахунку капіталу у дооцінках за субрахунком 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» для сторнування приросту вартості від переоцінки відносно цього активу. На рисунку розглянуто методику бухгалтерського відображення переоцінки нематеріальних активів.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта НМА визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Якщо залишкова вартість об'єкта НМА дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта [16].

АМОРТИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Нематеріальні активи, терміни корисного використання яких є обмеженими підлягають *амортизації*, що потребує в процесі організації поточного обліку

визначення їхньої ліквідаційної вартості. Оцінка ліквідаційної вартості нематеріального активу базується на сумі очікуваного відшкодування від вибуття, з використанням цін, які домінують на дату попередньої оцінки для продажу подібного нематеріального активу, що досяг кінця свого строку корисної експлуатації і використовувався в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив.

Згідно з п. 28 П(С)БО 8, *ліквідаційна вартість нематеріальних активів прорівнюється до нуля, крім випадків:*

– коли існує невідомове зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

– коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [16].

Проте, існування активного ринку для нематеріальних активів в Україні і ймовірність того, що підприємство зможе підтвердити погашення зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання є дуже низькою, в зв'язку з чим, за звичай, ліквідаційна вартість НМА дорівнює нулю. Визначення ліквідаційної вартості, відмінної від нуля, передбачає, що підприємство має намір реалізувати цей актив до закінчення терміну його корисного використання.

Ліквідаційну вартість слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Зміни в ліквідаційній вартості активу відображаються відповідно до змін в облікових оцінках відповідно до П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Згідно з п.103 МСБО 38, ліквідаційна вартість НМА може збільшитися до суми, яка дорівнює або перевищує балансову вартість цього активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування такого активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться у подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу [13].

Амортизаційна вартість нематеріального активу з обмеженим терміном корисного використання систематично розподіляється на термін його корисного використання, наступним чином:

1) нарахування амортизації починається тоді, коли актив готовий для використання, тобто, коли він знаходиться в тому місці і в тому стані, які забезпечують можливість його функціонування відповідно з намірами керівництва. Таким чином, навіть, якщо підприємство не використовує актив, він все одно підлягає амортизації, так як він готовий до використання. Згідно з п.29 П(с)БО 8, нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому НМА уведено в господарський оборот, за винятком нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу, яке починається з дати, що настає за датою введення об'єкта НМА у господарський оборот;

2) нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття НМА, при настанні більш ранньої з таких двох подій: класифікація активу як призначеного для продажу або включення його до групи вибуття, яка класифікується як призначена для продажу, відповідно до П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та /або списання активу з балансу і згідно з п.30 П(с)БО 8;

3) метод амортизації повинен відображати структуру споживання економічних вигод від НМА. Якщо цю структуру неможливо достовірно визначити, то, згідно з п.27 П(с)БО 8 слід використовувати прямолінійний метод амортизації [20, с.884].

Підприємство повинно переглядати термін амортизації і метод амортизації НМА з обмеженим строком корисного використання не рідше ніж на кінець кожного звітного року, якщо, згідно з п. 31 П(С)БО 8, в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод [16]. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року, також, оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством/установою встановлюється строк корисного використання таких НМА. Слід зазначити, що визначення терміну корисного використання нематеріального активу як обмеженого, а не як невизначеного, при перегляді, є ознакою того, що актив міг знецінитись.

Для нарахування амортизації нематеріальних ак-

тивів складають Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. №ОЗСГ-5). Розрахунок використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня. Нематеріальні активи групують за групами та видами об'єктів, а також передбачають розподіл амортизації за об'єктами обліку. У наступні звітні періоди суму амортизації нематеріальних активів за січень коригують, враховуючи зміни в їх складі за попередній місяць. При цьому щомісячно складають Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. № ОЗСГ-6). В цій Відомості зазначають вид НМА за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації за об'єктами, що надійшли і вибули. За об'єктами, що надійшли, сума амортизації нараховується до попереднього місяця, а за вибулими – вираховується.

На підставі Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів та Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули, щомісячно складають Зведену відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № ОЗСГ-7). У ній записують розподіл амортизації за об'єктами обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації за об'єктами, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нараховану в поточному місяці [19].

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Особливе місце на другому етапі організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів займає *інвентаризація*, так як перевірки та підтвердженню наявності та стану підлягають активи, які не мають матеріальної форми. Ефективна організація інвентаризації НМА передбачає прийняття і затвердження підприємством положення про інвентаризаційну комісію, яке визначало б порядок її формування, кваліфікаційні вимоги, техніку і технологію здійснення інвентаризації, права членів інвентаризаційної комісії та їх відповідальність.

Основним документом, який регулює проведення інвентаризації нематеріальних активів є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства України від 11.08.1994 р. № 69 [8], проте, в даному документі, саме поняття «нематеріальні активи» згадується лише у назві та три рази за текстом, що свідчить про відсутність чітких та зрозумілих рекомендацій для її проведення.

Більш детальніше роз'яснюється методика проведення інвентаризації нематеріальних активів в Наказі Міністерства від 22.11.2004 р. № 732, де розкривається порядок заповнення Інвентарного опису об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Згідно з Наказом №732, при складанні інвентаризаційного опису особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, дає розписку проте, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані для використання і зберігання, оприбутковані, а ті об'єкти, що вибули (ліквідовані) – списані. Інвентаризаційний опис складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності [19].

Згідно з Наказом № 732 [19], при інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права. Тобто, інвентаризації підлягають не самі нематеріальні активи (винаходи, корисні моделі, бази даних, комп'ютерні програми тощо), а тільки правовстановлюючі (патенти, свідоцтва, ліцензії тощо) та інші документи (контракт, договір, угода), що підтверджують право власності або право використання / користування ними. Дане твердження відображає принципову різницю між інвентаризацією матеріальних активів, коли перевіряється їх фактична наявність, та інвентаризацією НМА, коли така перевірка можлива тільки при наявності відповідних правовстановлюючих документів.

Д.Кузьмін [11, с.78] зазначає, що крім правовстановлюючих документів при інвентаризації нематеріальних активів необхідно приймати до уваги документи, які конкретизуються окремо для кожного випадку:

- 1) копія опису об'єкту з зазначенням області його використання;
- 2) акт використання нематеріального активу в господарському обороті;
- 3) калькуляція витрат на створення і використання нематеріального активу у відповідності зі статтями витрат, що включаються в собівартість продукції;

4) довідка планово-фінансового підрозділу про ціну продукції, що випускається із застосуванням даного нематеріального активу, а також її рентабельність;

5) звіт про патентні дослідження, тощо.

На думку В.Матвеева [12, с.48] при інвентаризації нематеріальних активів слід перевірити:

1) їхнє документальне оформлення;

2) документи, що підтверджують права на нематеріальні активи, тобто право власності організації на їх використання;

3) строк користування правами та інші документально підтверджені умови закріплення прав власності чи прав на використання цих об'єктів;

4) оформлення режиму службової та комерційної таємниці по відношенню до нематеріальних активів та прав на ноу-хау;

5) правильність нарахування амортизації.

Тобто, більшість дослідників, розглядаючи питання організації інвентаризації нематеріальних активів притримуються законодавчого підходу їхньої документальної перевірки, поглиблюючи її зміст та перелік перевіряючих правостановлюючих документів.

На нашу думку, інвентаризація нематеріальних активів крім перевірки правостановлюючих або інших документів, які були підставою їхнього зарахування на баланс, повинна включати, також, перевірку функціональності та справності таких нематеріальних активів. Адже, на практиці, дуже часто виникають випадки, за яких документальний супровід підтвердження права власності або права використання / користування нематеріальними активами, що є об'єктом інвентаризації є цілком в порядку, передбачаючи його юридичну силу та актуальний термін експлуатації тощо, проте самі нематеріальні активи, зокрема, такі як комп'ютерні програми, топології інтегральних мікросхем, веб-сайти тощо можуть не відповідати вимогам їхнього використання. **Невідповідність стану нематеріальних активів бухгалтерським даним, може бути спричинено такими факторами впливу, як:**

– функціональне старіння;

– зміни у виробничій політиці підприємства;

– неадекватність планування виробничого процесу;

– зовнішні економічні фактори, тощо.

Перевірка не тільки правостановлюючих та інших документів, які були підставою зарахування на баланс та поточного використання НМА, але й їх-

нього поточного та «фактичного» стану, на нашу думку, відображає основну мету інвентаризації нематеріальних активів. Саме така організація інвентаризації НМА, згідно нашого дослідження, забезпечує виконання основних завдань інвентаризації, що зазначені в Інструкції 69, а саме:

– виявлення фактичної наявності нематеріальних активів;

– установлення інвентаризаційних різниць (лишків та нестач), шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

– виявлення НМА, які частково втратили свою первісну якість (тобто призначення, у випадку НМА) та / або не використовуються підприємством;

– перевірка умов, порядку та правил утримання та експлуатації НМА;

– перевірка реальності вартості зарахованих на баланс НМА [8].

Якщо за результатами інвентаризації, виявлені надлишки нематеріальних активи як такі, що не були відображені в бухгалтерському обліку, вони повинні бути зараховані на баланс. Найчастішою проблемою, яка виникає в процесі зарахування таких нематеріальних активів на баланс є їхня вартісна оцінка. Враховуючи вимоги вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також рекомендації вітчизняних вчених [1; 3; 10], вартість НМА, що виявлені під час інвентаризації слід визначити при застосуванні витратного підходу, який ґрунтується на процедурі визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта, з урахуванням його зносу у разі його наявності. Оцінку виявлених під час інвентаризації об'єктів НМА, інформація про які не відображена в бухгалтерському обліку підприємства, і дані про витрати, на створення або придбання яких підприємством (первинні документи) відсутні, слід проводити при визначенні витрат на його заміщення. Визначивши вартість надлишків НМА, виявлених під час проведення інвентаризації в бухгалтерському обліку їх зараховують на баланс за дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» та кредитом субрахунку 746 «Інші доходи».

В іншому випадку, якщо в результаті інвентаризації виявлена нестача нематеріальних активів, то інвентаризаційною комісією повинна бути визначена причина (зруйнування, знищення, викрадення тощо) її виникнення. Якщо при виявленні нестачі НМА не встановлено винну особу, то в бухгалтерському обліку слід зробити такі записи (табл. 1).

Таблиця 1

**ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НЕСТАЧІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ,
ЯКЩО ВИННУ ОСОБУ НЕ ВСТАНОВЛЕНО**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		
		Дебет	Кредит	Сума
1	Виявлено нестачу нематеріального активу	072	–	Залишкова вартість
2	Списано знос нематеріального активу	133	12	Сума нарахованої амортизації
3	Списано залишкову вартість нематеріального активу	976	12	Залишкова вартість

Примітка. Складено автором за використанням [9].

Якщо винну особу у виявленій нестачі виявлено, то вона відшкодовує розмір збитків підприємству добровільно чи на підставі рішення суду. Розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається відповідно до п. 2 Порядку № 116, тобто шляхом проведення незалежної

оцінки, виконавець якої (суб'єктоціночної діяльності) обирається на конкурсних засадах в порядку, що встановлюється Фондом державного майна [18].

Методику бухгалтерського обліку нестачі нематеріальних активів, за якою отримано відшкодування від винної особи розглянуто в табл. 2.

Таблиця 2

**ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ВІДШКОДУВАННЯ НЕСТАЧІ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ВИННОЮ ОСОБОЮ**

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		
		Дебет	Кредит	Сума
1	Виявлено нестачу нематеріального активу	072	–	Фактична сума завданого збитку
2	Списано знос нематеріального активу	133	12	Сума нарахованої амортизації
3	Списано залишкову вартість нематеріального активу	976	12	Залишкова вартість
4	Встановлено винну особу в недостачі	–	072	Оцінена вартість збитку
5	Віднесено суму заборгованості на винну особу	375	716	Оцінена вартість збитку
6	Відображено суму заборгованості перед бюджетом згідно з Постановою №116	375	642	Різниця між оціненою вартістю збитку та фактичною сумою завданого збитку
7	Винна особа внесла суму збитку до каси підприємства	301	375	Оцінена вартість збитку
8	Перераховано до бюджету суму перевищення шкоди над фактичними збитками підприємства	642	311	Різниця між оціненою вартістю збитку та фактичною сумою завданого збитку

Примітка. Складено автором за використанням [9].

Виявлені в інвентаризаційних описах нематеріальні активи як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку (надлишки), але відповідають критеріям визнання, що описані вище, заносяться до звіряльної відомості. За даними звіряльної відомості складається Акт введення в господарський оборот нематеріальних активів, що не належить до об'єктів права інтелектуальної власності та відкривається для них інвентарна картка обліку.

Якщо інвентаризація НМА виявила нестачу між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів, то бухгалтером підприємства складається звіряльна відомість, до якої додаються письмові пояснення осіб, відповідальних за їхнє ви-

користання та зберігання.

Результати інвентаризації оформляються протоколом, до якого включаються висновки та пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних розходжень. Протокол інвентаризаційної комісії підлягає розгляду керівником підприємства та прийняття ним рішення щодо висновків і пропозицій інвентаризаційної комісії у п'ятиденний строк з дати його оформлення, після чого відповідні дані передаються до бухгалтерської служби для внесення змін до реєстрів бухгалтерського обліку при їх наявності. Затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

ВИБУТТЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Згідно з п. 35 П(С)БО 8, *фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів* визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Компенсація, що належна до отримання при вибутті НМА, згідно з п. 116 МСБО 38, спочатку відображається за справедливою вартістю. Це означає, що якщо оплату НМА відстрочено, то отримана компенсація первісно визнається за еквівалентом ціни в грошових коштах. Різниця між номінальною сумою компенсації та еквівалентом ціни в грошових коштах визнається як дохід від відсотків відповідно до МСБО 18 «Дохід» з відображенням фактичного доходу від дебіторської заборгованості.

Якщо підприємство приймає рішення про реалізацію об'єктів нематеріальних активів, їх слід класифікувати як необоротні активи, утримувані для продажу. Згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

1) економічні вигоди очікуються отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

2) вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

3) їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

4) умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

5) здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості [15].

Згідно з П(С)БО 27, період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу. Нематеріальні активи, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів списанням їхньої залишкової вартості на дебет субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» із кредиту рахунку 12

«Нематеріальні активи». Також, на нематеріальні активи, які визнані утримуваними для продажу, амортизація не нараховується, що відображається в обліку за дебетом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» та кредитом рахунку 12 «Нематеріальні активи» [9].

Нематеріальні активи, які визнані утримуваними для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – *балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації*. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості нематеріальних активів, утримуваних для продажу визнається іншими операційними витратами звітного періоду за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» та кредитом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Підприємство визнає дохід від подальшого збільшення чистої вартості реалізації НМА, утримуваних для продажу, але в сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок за дебетом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

У випадку успішної реалізації нематеріальних активів, утримуваних для продажу в бухгалтерському обліку відображається збільшення дебіторської заборгованості за дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» або субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та збільшення доходу від операційної діяльності за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» або субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» на суму укладеної угоди із одночасним списанням балансової вартості за дебетом субрахунку 943 «Собівартість реалізованих запасів» або субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» та кредитом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

У разі відмови від реалізації нематеріальних активів, утримуваних для продажу, підприємство оцінює НМА, який більше не визнається як утримуваний для продажу за дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» та кредитом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», за нижчою з оцінок:

– балансовою вартістю, скоригованою на суми

амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу; або

– вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання [15].

Сума коригування включається до інших витрат (доходів) звітнього періоду.

При списанні нематеріальних активів з балансу, згідно з Наказом № 732 [19], складається комісією, що призначена наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, в двох примірниках Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (ф. N НА-3), на основі якого робляться відмітки про вибуття в інвентарній картці обліку об'єкта права інтелектуальної власності. Перший примірник акту передається до бухгалтерії, а другий залишається у особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності. Для інших НМА, які не є об'єктами права інтелектуальної власності, ми пропонуємо використовувати власно розроблені підприємствами документи-аналоги. Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

На третьому етапі організації бухгалтерського обліку підбиваються підсумки у накопичувальних відомостях та журналах з обліку НМА, які переносяться у Головну книгу. Після цього підбиваються загальні підсумки у Головній книзі, на основі якої складають оборотно-сальдовий баланс, який, в свою чергу, є основою для складання балансу за встановленою формою та інших форм фінансової звітності підприємств.

Згідно з НПСБО 1, нематеріальні активи відображаються в балансі за залишковою вартістю як окрема категорія активів в першому розділі «Необоротні активи» в рядку за кодом «1000» [14]. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку дозволяють підприємствам, які володіють широкою різноманітністю різних нематеріальних активів детальніше розкривати їхні категорії за допомогою додаткових статей, особливо, в тих випадках, якщо підприємство має на балансі гудвіл.

Вітчизняні стандарти таку інформацію, рекомендують наводити в примітках до фінансової звітності. Також, згідно з пп. 36 та 37 П(с)БО 8, у примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів

наводиться така інформація:

1) вартість (первісна або переоцінена), за якою НМА відображені в балансі, зокрема:

– первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація НМА, щодо яких існує обмеження права власності;

– первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу НМА;

2) методи амортизації та діапазон строків корисного використання НМА;

3) наявність та рух у звітному році:

– первісна (переоцінена) вартість НМА та сума накопиченої амортизації на початок звітнього року;

– первісна вартість НМА, які визнані активом, з виділенням вартості НМА, отриманих у результаті об'єднання підприємств;

– сума зміни первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації НМА у результаті переоцінки;

– первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації НМА, які вибули;

– сума нарахованої амортизації;

– сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, що відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді;

– інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації НМА;

– первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації на кінець звітнього року;

4) сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;

5) загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітнього періоду;

6) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань;

7) причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість;

8) склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився [16].

У звіті про фінансові результати можна почерпнути інформацію про отриману виручку від реалізації нематеріальних активів, витрати, що пов'язані із їхнім використанням, реалізацією, списанням тощо, а також у другому розділі «Сукупний дохід» інформацію стосовно здійснених дооцінок (уцінок) нематеріальних активів.

У звіті про рух грошових коштів за непрямим методом в першому розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності» можна ознайомитись із сумою нарахованої за рік амортизації на нематеріальні активи, а також, даний звіт як за прямим, так і за непрямим методом його складання надає інформацію у другому розділі «Рух коштів у ре-

зультаті інвестиційної діяльності» про суму надходжень від їхньої реалізації та суму витрачання грошових коштів підприємства на їхнє придбання тощо[14]. У звіті про власний капітал відображається зміна власного капіталу, що спричинена внесками або вилученнями НМА власниками підприємства.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах господарювання одним із способів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством є раціональна організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Адже від вибору тої чи іншої облікової методики залежить достовірність бухгалтерських даних, на основі яких визначаються тактичні та стратегічні цілі сучасного підприємства.

В цій статті розглянуто комплексний підхід до вирішення низки проблемних питань облікового відображення нематеріальних активів, які постають на поточному та підсумковому обліковому етапі перед бухгалтерською службою підприємства. Зокрема:

- досліджено необхідність здійснення переоцінки НМА та розкрито особливості її бухгалтерського відображення;
- розглянуто методику нарахування амортизації НМА;
- запропоновано при інвентаризації НМА перевіряти не тільки правостановлюючі та інші документи, які були підставою їхнього зарахування на баланс, але й їхню функціональність та справність, які можуть бути порушені внаслідок функціонального старіння, змін у виробничій політиці підприємства, неадекватності планування виробничого процесу, зовнішніх економічних факторів, тощо;
- розкрито методику бухгалтерського обліку інвентаризаційних різниць та процесу списання нематеріальних активів з балансу;
- з'ясовано особливості облікового відображення нематеріальних активів на етапі підсумкового обліку.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Банасько Т.М.** Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – 2010. – 274с.
2. **Белозерова Т.Г.** Развитие методики бухгалтерского учета нематериальных активов: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Татьяна Геннадьевна Белозерова. – Краснодар, 2010. – 25 с.
3. **Бігдан І.А.** Облік і аудит нематеріальних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / І.А. Бігдан. – Харків, 2003. – 20, [1] с.
4. **Бразілій Н.М.** Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук. 08.00.09 / Н.М. Бразілій; Київ. нац. экон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2007. – 20 с. – укр.
5. **Брукинг Э.** Интеллектуальный капитал / пер. с англ. под ред. Л.Н.Ковалик. СПб., 2001. – 228 с.
6. **Журавлева Н.В.** Учетно-аналитическое обеспечение управления нематериальными активами: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Надежда Владимировна Журавлева. – Воронеж, 2008. – 24 с.
7. **Замула І.В.** Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
8. **Інструкція** з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків: офіційний текст затверджений наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69.
9. **Інструкція** про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і гос-

подарських операцій підприємств і організацій: офіційний текст затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291.

10. **Криштона І.І.** Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів: Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2008.

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

12. **Матвеева В.М.** Практика инвентаризации основных средств / Матвеева В.М., Шутенко В.В. // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2000. – №10. – С. 40–49.

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

14. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73.

15. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»: офіційний текст затверджений наказом Міністерства фінансів України 07.11.2003 № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03.10.2007 № 1100.

16. **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 р. № 627.

17. **Польова Т.В.** Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Харківський державний університет харчування та торгівлі, Харків, 2006.

18. **Порядок** визначення розміру збитків від розкращення, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: офіційний текст затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116.

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

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

21. **Синицина Е.А.** Учет и аудит операций с нематериальными активами: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Екатерина Анатольевна Синицина. – Москва, 2007. – 30 с.

22. **Скоп Х.** Організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сучасних підприємствах / Х.Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. №5. – С. 29–39.

23. **Трофимова Н.А.** Бухгалтерский учет нематериальных активов на предприятиях машиностроения: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Нина Александровна Трофимова. – Новосибирск, 2009. – 16 с.

24. **Шульга С.В.** Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Світлана Володимирівна Шульга. – Київ, 2006. – 23 с.

Раскрыто организационно-методические принципы отражения в учете современных предприятий хозяйственных операций, связанных с нематериальными активами на этапах текущего и итогового учета и разработаны рекомендации по их совершенствованию.

Ключевые слова: нематериальные активы, организация бухгалтерского учета, методика бухгалтерского учета, переоценка, амортизация, инвентаризация, ликвидация, финансовая отчетность.

An article researches the organizational and the methodical principles of recording business transactions of modern enterprises related to intangible assets at the current accounting and the final accounting and author gives recommendations for their improvement.

Keywords: intangible assets, organization of accounting, method of accounting, revaluation, depreciation, inventory, liquidation, financial statements.