

УДК 657.421.3

Лобода Н.О., к.е.н.

Львівська державна фінансова академія

## **НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВОЇ ДІЛЬНОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

У статті досліджено та уточнено економічний зміст нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкта обліку. Проаналізовано можливості використання нематеріальних активів та досліджено їх класифікацію.

Ключеві слова: нематеріальні активи, права користування, гудвіл, облік нематеріальних активів, вартість.

Loboda N.

## **INTANGIBLE ASSETS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING ACTIVITY: PROBLEMS AND PERSPECTIVES**

The article deals with the problem of intangible assets as an object of accounting activity. The possibilities of using intangible assets and its classification were clarified as a matter of subject.

Key words: intangible assets, rights of use, goodwill, the account of nonmaterial actives, cost.

Лобода Н.А.

## **НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ**

В статье исследуется и уточняется экономическое содержание нематериальных активов как специфического ресурса предприятия и объекта учета. Также проанализированы возможности использования нематериальных активов и рассмотрена их классификация.

Ключевые слова: нематериальные активы, права пользования, гудвил, учет нематериальных активов, стоимость.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** У процесі виробничої і комерційної діяльності на підприємствах виникає необхідність використання засобів, які не мають речовинної субстанції, але здатні відігравати особливу роль в процесі одержання прибутку. Серед таких активів особливе місце займають нематеріальні активи. В реальному житті зустрічатися з ними доводиться все частіше: в результаті повсюдного використання комп'ютерних програм, розвитку науки і техніки виникає необхідність у правовому оформленні та бухгалтерському

обліку прав на корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів та послуг.

Протягом останнього часу зростає частка нематеріальних активів в майні підприємства, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін.

Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист прав. Однак, не дивлячись на велику кількість нормативних активів, обліку нематеріальних активів в Україні приділяється неналежна увага.

Багато елементів, пов'язаних з обліком нематеріальних активів недостатньо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань. Причинами такої ситуації є несформований ринок нематеріальних активів, недосконала нормативно-законодавча база, розбіжності в області облікового регулювання.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблем.** Проблеми та особливості обліку нематеріальних активів на підприємствах є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних та закордонних вчених, таких як Ф.Ф. Бутинця, В.П. Завгороднього, І.І. Пилипенка, С.Ф. Голов, В.В. Сопко, П.О. Куцик, Н.Ю. Алейнікова, Н.В. Генералова, М.В. Дискант, В.В. Сатовський, С.Ф. Покропівного, К. Стендфілда, А. Торре та інші, але питання обліку нематеріальних активів та методики відображення в балансі підприємства, класифікації нематеріальних активів, вивчення їх впливу на отримання майбутніх економічних вигод потребують подальшого дослідження.

**Цілі статті.** Метою статті є дослідження ролі нематеріальних активів у господарській діяльності підприємства та методики їх відображення в обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Здатність приносити значні прибутки обумовлюють активне залучення до господарського обліку підприємств нематеріальних активів. Однак, з урахуванням тенденцій розвитку економіки України, для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи управління ними, що вимагає розуміння їх економічної сутності, характерних особливостей, відображення в обліку. Дослідження питань визначення, оцінки в бухгалтерському обліку нематеріальних активів на сьогодні має більш теоретичний ніж практичний характер.

Облік і оцінка нематеріальних активів завжди викликали багато суперечок. Багато в чому це пов'язано із трактуванням самого поняття «нематеріальний актив». У свою чергу, «нематеріальний актив» (в перекладі з англійської – intangible) означає невловиму, нематеріальну власність, яку не можна відчувати, тому що її субстанція неречовинна.

Саме поняття нематеріального активу (нематеріальних активів) багатогранне. Ряд вітчизняних спеціалістів, які досліджують проблеми обліку нематеріальних активів, мають своє бачення об'єкта нематеріальних активів, обліку і нарахування зносу. Так, В.П.Завгородній вважає, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам [1]. С.Ф.Покропивний розрізняє поняття нематеріальні ресурси і нематеріальні активи, де останні – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами» [2]. І.І.Пилипенко, у свою чергу, доводить, що нематеріальні активи – це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду [3].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (крім обліку негативного гудвілу, методологія якого визначається П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Зазначений стандарт застосовується при обліку операцій із нематеріальними активами, що здійснюються з 01 січня 2000 р.

Норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності. Відповідно до даного положення нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [4]. Вартість нематеріального активу має бути достовірно визначена (рис. 1).

На відміну від вітчизняного досвіду міжнародні стандарти фінансової звітності визначають нематеріальні активи як ідентифіковані немонетарні активи, які не мають фізичної форми. Поняття «нематеріальні активи» в обліку різних країн визначаються по-різному. В США нематеріальні активи, як правило, поділяються на специфічно

ідентифіковані нематеріальні активи (наприклад, патенти, авторські права, ліцензії тощо), для яких можуть бути визначені витрати на придбання та термін корисного використання, і нематеріальні активи типу гудвіл, які дають фірмі певні права та привілеї, але для яких практично неможливо однозначно визначити витрати на придбання та термін корисного використання. У Франції до нематеріальних активів відноситься: витрати по заснуванню підприємства (організаційні витрати, витрати на рекламу, по випуску акцій та облігацій); витрати на дослідження та виготовлення нових виробів; вартість ліцензій, «ноу-хау», моделей; вартість юридичного права на оренду основних засобів; вартість торгового знаку фірми чи торгової марки [5].

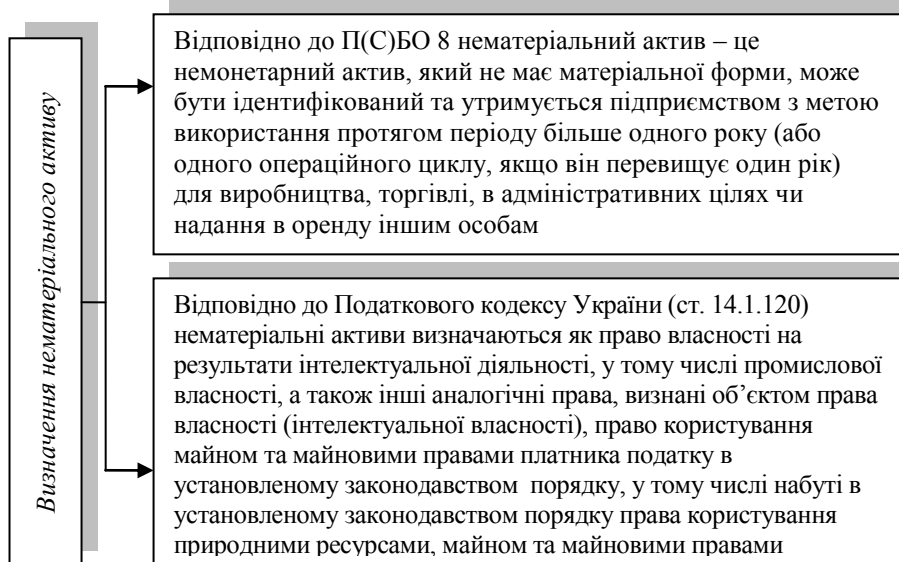


Рис. 1. Визначення нематеріального активу у вітчизняній практиці

Отже, процес прийняття рішення з приводу віднесення активу до складу нематеріальних можна показати наступним чином (рис. 2).

Зазначена у визначенні можливість ідентифікації означає, що актив можна розпізнати як самостійну одиницю. Ідентифікований актив – це актив, який може бути розпізнаний у ряді інших активів, мати свої, лише йому властиві ознаки та характеристики. Такий актив можна використовувати незалежно або у сукупності з іншими активами, відокремлювати від підприємства (продавати, передавати у користування тощо).

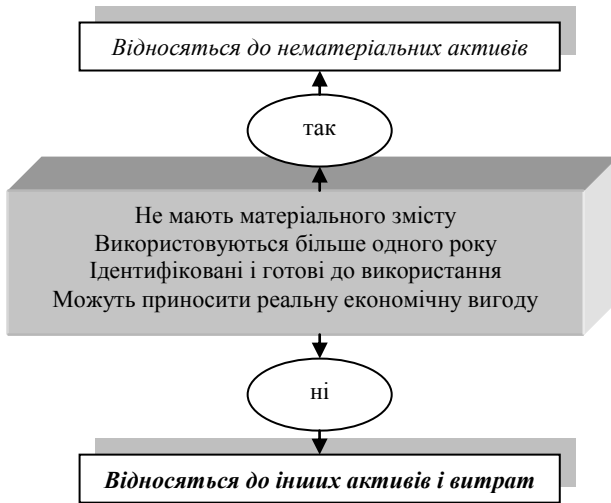


Рис. 2. Ознаки визначення нематеріальних активів

Тобто по відношенню до конкретного об'єкта нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його з сукупного майна, зафіксованого на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним. До складу нематеріальних активів, наприклад, не можуть бути віднесені інтелектуальні та ділові якості людини, її кваліфікацію та здатність до праці, оскільки вони виступають невідокремленою частиною свого носія і не можуть бути використанні без нього.

Здатність приносити економічні вимоги – це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

Таким чином можна сказати, що склад нематеріальних активів – це сукупність прав підприємства розпоряджатися об'єктами інтелектуальної та промислової власності та переваг підприємства у порівнянні з іншими суб'єктами підприємницької діяльності.

Отже, можна зазначити, що:

- нематеріальні активи є права на ті або інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти;
- права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки з договорів (авторський договір, ліцензійний договір, договір закупівлі-продажу тощо), оскільки саме зі змісту договорів випливає, що підприємство набуває тих або інших прав і привілеїв. У цьому випадку дуже важливо, щоб у договорі були чітко визначені умови, за яких особа, що придбає ці права, може ними користуватися;

- права, що зараховуються на баланс як необоротні нематеріальні активи: існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до підприємства та собівартість активу можна достовірно оцінити.

У бухгалтерському розумінні всі нематеріальні активи можна розділити на дві категорії: нематеріальні активи, які можна ідентифікувати, до числа яких ставляться майнові права, що здатні приносити дохід протягом тривалого періоду (більше одного року) і гудвіл. Гудвіл є особливим нематеріальним активом. У загальному випадку гудвіл – це та частина вартості компанії, на яку ринкова вартість діючого підприємства перевищує суму його матеріальних і ідентифікованих нематеріальних активів [6].

Обов'язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми по відношенню до будь-якого об'єкта, що приймається на облік, проте повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкта та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі.

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства.

**Висновки.** В результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки, що визначення, оцінка та облік нематеріальних активів сьогодні приділяється особлива увага у зв'язку з новими ринковими реаліями, що визначаються технологічними змінами, інформаційними технологіями. Під час аналізу різних підходів до визначення терміна «нематеріальні активи» було виявлено, що склад цього виду активів підприємства різноманітний, тому облік нематеріальних активів – це проблема, яка досить актуальна в практиці роботи підприємства (це пов'язано як з питаннями класифікації нематеріальних активів, так і способами їх надходження).

Якщо брати до уваги західний досвід, то, незважаючи на той факт, що нематеріальні активи загально визнані у більшості країн ринкової економіки, підходи до їх ідентифікації, засобами надходження на баланс, оцінці, амортизації продовжують залишатися об'єктами гарячих дискусій.

- 1.Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні / В.П.Завгородній. – К.: А.С.К., 2003. – 848 с.
- 2.Покропивний С.Ф. Економіка підприємства / С.Ф.Покропивний. – К.: КНЕУ, 2001. – 128 с.

- 3.Пилипенко І.І. Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України / І.І.Пилипенко. – К.: ДАСОА, 2005. – 169 с.
- 4.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Затв. наказом МФУ від 18 жовтня 1999 р. № 242 (із змінами та доповненнями)
- 5.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖГПІ, 2000. – 608 с.
- 6.Організація обліку: [навч. посібн.] / М.Т.Костишина, У.М.Киричук, Н.О.Лобода, М.Я.Демко. – Львів: ЛДФА, 2011. – 192 с.