

нами і доповненнями] // Спеціальний додаток до тижневика "Дебет-Кредит". – 2000. – С. 76.

2. Дерій, В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні [Текст] / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4 – С. 7 – 11.

3. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖТТІ. – 2000. – 448 с.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© О.О. Кваша, 2009.

УДК 657.372.3:657.421.3

О.О. Бобкова, асп.

АМОРТИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Розкрито теоретичні аспекти, основні концепції та особливості нарахування амортизації нематеріальних активів.

Раскрыты теоретические аспекты, основные концепции и особенности начисления амортизации нематериальных активов.

Theoretical aspects, basic conceptions and features of charging amortization of intangible assets, are exposed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сучасному етапі становлення ринкових відносин методика та принципи побудови обліку нематеріальних активів обговорюються та є об'єктом пильної уваги економістів не тільки в Україні, але і у всьому світі. Важливого значення набуває облік та відображення у звітності амортизації і вибуття об'єктів нематеріальних активів.

Амортизація одна з перших облікових концепцій, які виникли ще до появи подвійного запису та постійно хвилюючих теоретиків та практиків бухгалтерського обліку.

Процеси амортизації досить різноманітні та включають амортизацію основних засобів, нематеріальних активів, гудвілу, капіталу, заборгованостей та ін. Ознайомлення з поняттям «амортизація» в різноманітних довідниках та словниках, призвело до висновку, що поряд з терміном «амортизація», широко використовуються такі категорії як знецінення, знос, прискорене встановлення вартості, зношення, амортизаційні відрахування, фізичний та моральний знос, реновація, нако-

пичування, вартість спожитого капіталу, амортизаційний фонд, погашення, фонд заміщення активів, амортизаційний фонд на капітальний ремонт та ін.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Не дивлячись на те, що концепція амортизації розглядалася багатьма бухгалтерами, економістами: Ф.Ф. Бутинцем, О. Болховітиною, Н.Г. Виготською, А.К. Гоголевим, А.П. Грінько, О.М. Губачовою, М.В. Кужельним з самих різноманітних позицій, вона досі залишається мало вивченою та досить суперечною у відношенні нематеріальних активів.

Метою та завданням статті є дослідження різноманітних концепцій визначення амортизації та механізмів їх бухгалтерського використання стосовно нематеріальних активів на підприємствах торгівлі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проведене дослідження використаних у теорії та на практиці визначень амортизації та механізмів їх бухгалтерського використання, виявило їх надзвичайне різноманіття та необхідність систематизації. Так, тільки до числа основних можна віднести шість концепцій, які панують в наш час.

1. Амортизація, як безперервний процес скорочення запасів послуг, які сформувалися в активі бухгалтерського балансу на платній основі¹ (професори Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бред).

2. Процес пов'язання послуг активів з доходами від їх використання, тобто використання принципу відповідності (професори Р. Ентоні, Дж Рис).

3. Об'єктивний процес перенесення вартості та формування централізованої політики (професори П.Г. Буніч, А.А. Додонов, С.А. Іванов, Я.В. Кваша, А.І. Колосова, П.В. Павлов).

4. Вартість спожитого капіталу (лауреат Нобелівської премії П. Самуельсон, професори Д. Лайнз, Б. Мартин, В. Нордхаус, Н. Уолт).

5. Вартість фізичного зносу активу та трактування амортизації як відкладених експлуатаційних витрат (професори Дж.С. Бонбрайт, П. Ласег, А. Сибер).

6. Амортизація як витрати, які скорочують базу оподаткування (професор Черг Ф. Лі).

Поряд із вказаними в теорії та практиці використовується ще десяток концепцій амортизації, які будуються на статичній, динамічній, органічній, еволюційно-адаптивній балансових теоріях та для з'ясування й ефективного використання яких необхідна систематизація.

¹ Прихильники цієї концепції не допускають можливості амортизації необоротних активів, які надійшли у вигляді дотацій, субвенцій, тобто не сплачених підприємством.

Усі ці теорії показують, що положення з амортизацією в обліковому та податковому аспектах досить заплутано та вимагає визначеної систематизації на підставі моделювання.

Розглянемо питання, пов'язані з обліком амортизації нематеріальних активів.

Під терміном «амортизація» нематеріальних активів слід розуміти «поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення та поліпшення, на зменшення прибутку платника податків у межах норм амортизаційних відрахувань».

Відповідно до законодавства України, яке регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку та звітності: «вартість нематеріальних активів гаситься віднесенням на витрати виробництва та обертання за визначеними нормами, виходячи з встановленого терміну їх використання».

Відповідно до МСБО 8 «Нематеріальні активи» цей період визначається підприємством з обліком економічних та правових факторів: очікуваного використання активу підприємством та можливості ефективного керування ним; типового життєвого циклу всього активу та інформації про терміни корисного використання подібних активів; стабільність галузі, в якій діє даний актив, зміни ринкового попиту на продукцію, яку виготовляє за його участю; очікуваних дій конкурентів (або потенційних конкурентів); витрати на утримання активу, необхідні для отримання очікуваного економічного прибутку, та здатність підприємства нести такі витрати; моральний знос; правові або інші обмеження стосовно термінів використання активу; залежність терміну корисного використання нематеріального активу від терміну корисного використання інших активів підприємства [1].

Аналіз життєвого циклу активів являє собою процес вивчення розміщення або інвестування коштів у ці активи, а також їх послідовного вилучення з обігу, з метою вдосконалення їх характеристик. До життєвих характеристик нематеріальних активів, зокрема, належить середній термін експлуатації, дата вибуття за планом, або рівень зносу. Спираючись на оцінку перерахованих характеристик, а також враховуючи поточне та прогнозне операційне оточення підприємства, аналітик може оцінити термін корисного використання нематеріальних активів.

Термін існування матеріальних активів характеризується їх економічним строком існування та служби. Стосовно економічного строку життя матеріального активу справедливим вважається ствердження, що це період часу, протягом якого об'єкт може бути прибутково утилізовано або термін, протягом якого інвестиції в покращення матеріаль-

ного активу приводять до росту доходу. Термін корисного використання матеріального активу характеризується періодом часу від моменту його введення в експлуатацію до моменту вилучення з обігу, в результаті фізичного старіння [2].

Існує і третя категорія, яка характеризує життєвий цикл активів – фізичний строк існування, який триває з моменту виробництва активу до моменту його ліквідації.

З іншого боку, стосовно нематеріальних активів та інтелектуальної власності поняття економічне життя та термін корисного використання, як правило співпадають. При цьому умови виведення об'єктів нематеріальних активів та інтелектуальної власності поділяються на чотири групи як показано на рисунку.



Рисунок – Причини вибуття нематеріальних активів з обігу

Фізичні причини вибуття з процесу виробництва, на відміну від основних засобів, є найбільш нетиповими для нематеріальних активів, завдяки їх основній властивості – недостатності форми та матеріальної суттєвості. Наприклад, нещасний випадок або катастрофа можуть знищити фізичне уособлення нематеріального активу, в той самий час як інтелектуальна власність, пов'язана з даним об'єктом нематеріальних активів, все одно збережеться. Проте така група нематеріальних

активів підприємства як робочий колектив може бути втрачена і внаслідок фізичних причин.

Найбільш вірогідним є вибуття об'єктів нематеріальних активів внаслідок виникнення функціональних недоліків. При цьому, самою розповсюдженою з причин даної групи є непридатність об'єкта нематеріальних активів та особливо активів, які використовують в технологічному процесі. Не дивлячись на захищеність патенту або ліцензії з боку закону, вартість інтелектуальної власності може різко впасти в результаті появи нових винаходів. До того ж часто процес технологічної еволюції підштовхує самого власника інтелектуальної власності створювати або придбавати новий об'єкт нематеріальних активів у той самий час, коли старий ще не втратив своєї корисності.

Тобто, в умовах стрімких змін технології та програмних продуктів період корисного використання нематеріальних активів часто коротший, ніж термін їх корисного використання, визначений відповідними економічними та правовими факторами.

Водночас довгий термін можливого використання нематеріального активу знижує надійність попередньої оцінки періоду його корисного використання. Виходячи з цього МСБО 38 «Нематеріальні активи» містить загальні положення, що термін корисного використання нематеріального активу не може перевищувати 20 років починаючи з дати приведення цього активу в робочий стан. Дане припущення може бути спростоване тільки у випадку наявності переконливого свідчення того, що термін корисного використання нематеріального активу буде конкретним періодом, який перевищує 20 років.

Стосовно цього пункту 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено наступне: «Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс), але не більш 20 років» [1]. Необхідно також мати на увазі, що період корисної служби конкретного об'єкта нематеріальних активів може бути меншим нормативного. Визначення терміну «строк корисного використання» наводиться в П(С)БО 7 «Основні засоби» – це період часу, протягом якого актив, який передбачається, буде використано підприємством, або об'єм продукції (робіт, послуг), який підприємство планує отримати від використання активу [3]. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» встановлено, що під час визначення терміну корисного використання нематеріальних активів слід враховувати термін корисного використання подібних об'єктів, припустимий моральний знос, а також правові та інші аналогічні обмеження стосовно термінів його використання.

Вартістю нематеріального активу, яка підлягає амортизації, є його собівартість (або інша сума, яка заміняє собівартість у фінансових звітах) за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» ліквідаційна вартість нематеріального активу зазвичай дорівнює нулю, за виключенням таких випадків:

– існує безвідмовне зобов'язання третьої сторони придбати даний актив наприкінці терміну його корисного використання;

– ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі існуючого активного ринку, та, вірогідно, що такий ринок буде існувати наприкінці терміну корисного використання активу.

Висновки. Наявність ліквідаційної вартості нематеріального активу означає, що підприємство має обґрунтований намір реалізувати даний актив наприкінці терміну його корисного використання. Знос нематеріальних активів обліковується та відображається у звітності окремо.

Список літератури

1. Нематеріальні активи [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку : [затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92] // Бухгалтер. – 2000 – № 10.

2. Виговська, Н. Г. Удосконалення обліку амортизації : стан, проблеми, перспективи [Текст] / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 340 с.

3. Грінько, А. П. Облік основних засобів : теорія, стан, проблеми, перспективи [Текст] : монографія / А. П. Грінько. – Харків, 2002. – 277 с

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© О.О. Бобкова, 2009.

УДК 339.188.4.001:658.86

Л.В. Івченко, асп.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ТОВАРОРУХОМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

Розглянуто питання щодо різних підходів до визначення процесу “товароруху”, а також удосконалення системи управління товарними запасами на підприємствах оптової торгівлі.