УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Н. В. Оляднічук, кандидат економічних наук
Уманський національний університет садівництва

Розглянуто законодавчо-нормативне забезпечення обліку наявності та руху нематеріальних активів, їх оцінки. Проаналізовано актуальні проблеми обліку нематеріальних активів. Обґрунтовано необхідність оптимізації облікових процесів. Запропоновано аспекти удосконалення нематеріальних активів.

***Ключові слова**: бухгалтерський облік, нематеріальні активи, первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліку.*

Бухгалтерський облік покликаний формувати інформаційні масиви у вигляді хронологічно систематизованих обліково-економічних показників з метою здійснення аналізу господарської діяльності та прийняття відповідних управлінських рішень.

Облік нематеріальних активів регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», відповідно до якого, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання його протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.

Дослідження актуальних питань обліку нематеріальних активів завжди знаходилися в центрі уваги науковців, серед яких: Банасько Т.М. [1], Бігдан І.А. [2], Криштопа І.І. [4], Польова Т.В. [8] та інші. Наукові здобутки мають неабияку цінність, проте реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні, а також їх адаптація до міжнародних вимог потребують постійного вивчення та удосконалення облікового процесу на кожному його етапі.

Метою статті є дослідження стану обліку нематеріальних активів, нормативно-правове їх регламентування та пошук шляхів і розкриття напрямів удосконалення облікового процесу нематеріальних активів, їх документального відображення, з метою формування неупередженої обліково-економічної інформації для задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Методика досліджень. Для досягнення поставлено мети і розв’язання завдань під час роботи над матеріалом, використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний метод, метод порівняння.

Результати досліджень. Бухгалтерський облік нематеріальних активів є досить складною і специфічною ділянкою обліку необоротних активів підприємства, оскільки займають у їх складі незначну питому вагу.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведуть поетапно (рис. 1).

При оприбуткуванні нематеріального активу на підприємстві оформляється Акт введення в господарський оборот права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-1). Акт застосовується:

- ✓ для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об’єктів;
- ✓ для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об’єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;

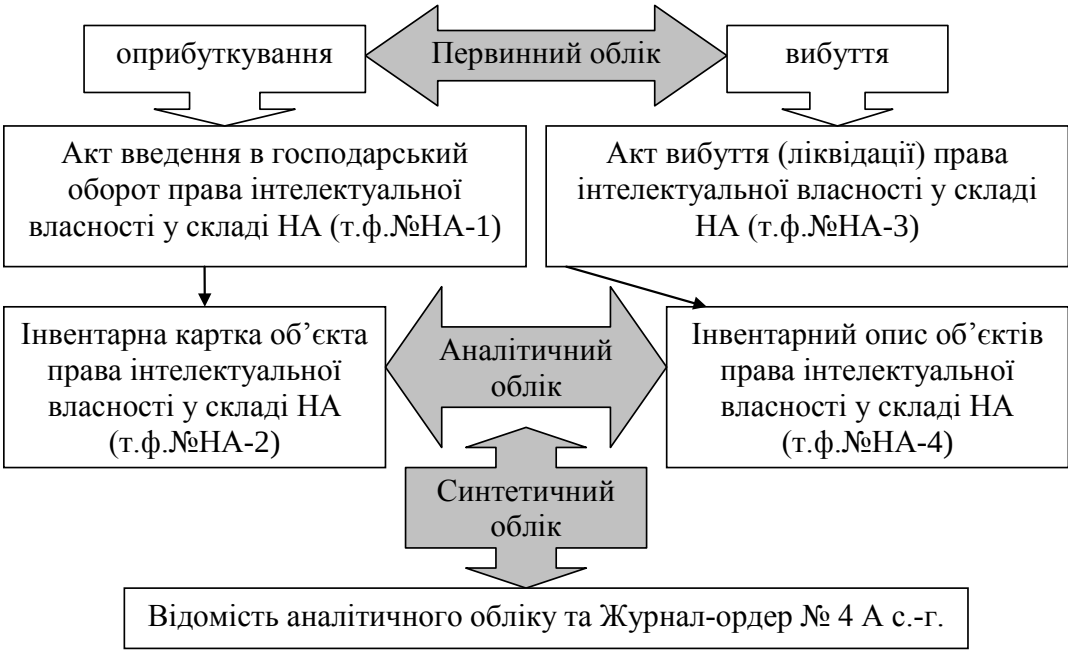

Рис. **Порядок обліку нематеріальних активів**

* *Розроблено автором*

✓ для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного підрозділу (відділу, дільниці) в інший.

Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів застосовують Акт вибуття (ліквідації) права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-3). Документ застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, затверджується керівником або особою, на те уповноваженою.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів та відображення її в обліку застосовують «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» (форма № ВНА-1). Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим

законодавством.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. 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. Реєстри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в Інвентарній картці об'єкта права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма №НА-2) та в Інвентарному описі об'єктів права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-4).

Синтетичний облік нематеріальних активів ведуть на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи обліковують на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і нараховану суму зносу відображають в Журналі-ордері № 4 А с. - г. та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. № 4.3 с. - г.).

Досить складним і спірним є питання оцінки нематеріальних активів. Первісна вартість даного виду активів має бути сформована з урахуванням джерел надходження та інших чинників (табл.). Джерелами надходження можуть бути: створення власними силами, за оплату, в обмін на подібний (неподібний) актив, безоплатно, як внесок до зареєстрованого (пайового) капіталу тощо.

Джерела надходження нематеріальних активів та відображення їх в обліку

<table>
<tr><td colspan="4">Оцінка в обліку (на дату здійснення господарської операції)</td></tr>
<tr><td rowspan="8">Джерела надходження</td><td>створений власними силами</td><td rowspan="8">Первісна вартість</td><td>прямі витрати на оплату праці, матеріальні витрати та інші, які безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням</td></tr>
<tr><td>за грошові кошти</td><td>ціна придбання, мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням</td></tr>
<tr><td>в обмін на подібний актив</td><td>залишкова вартість переданого нематеріального активу</td></tr>
<tr><td>в обмін на неподібний актив</td><td>справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну</td></tr>
<tr><td>безоплатно</td><td>справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 цього П(С)БО 8</td></tr>
<tr><td>як внесок до власного капіталу</td><td>погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 цього П(С)БО 8</td></tr>
<tr><td>при об'єднанні підприємств</td><td>справедлива вартість</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">Оцінка у звітності (на дату балансу)</td><td colspan="2">Вартість</td><td rowspan="2">Накопичена амортизація</td></tr>
<tr><td>залишкова</td><td>первісна</td></tr>
<tr><td colspan="2">код рядка</td><td>1000</td><td>1001</td><td>1002</td></tr>
</table>

П р и м і т к а . Складено автором за використанням [6]

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 П(С)БО 8.

Синтез структури первинних документів та реєстрів аналітичного обліку дозволяє зробити висновки про те, що Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі НА (типова форма № НА-4) має містити реквізит «відмітка про вибуття», який буде записуватися на підставі даних Інвентарної картки. Це сприятиме синхронному відображенню інформації з метою спрощення процедури формування інформаційних масивів про об'єкти нематеріальних активів, які вибули (ліквідовані).

На нашу думку, доречним буде створення структури Балансу (Звіту про фінансовий стан) відповідно до структури Плану рахунків, що забезпечить спрощений пошук та зчитування обліково-аналітичної звітної інформації.

Висновки. Облікове відображення інформації про нематеріальні активи неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. Для здійснення оцінки нематеріальних активів науковцями запропоновано велику кількість методів, які об'єднані в три оціночних підходи: дохідний, витратний та порівняльний. На законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати нематеріальні активи. Потребують удосконалення первинні та зведені документи обліку нематеріальних активів, від заповнення яких залежить формування обліково-економічної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку /Т.М. Банасько// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. — Вип. 3(15) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — С. 76 – 83.
2. Бігдан І.А. Питання оцінки вартості нематеріальних активів /І.А. Бігдан// Наук. — практ. журнал «Регіональні перспективи», 2001. — № 2 – 3. — С. 78 – 80.
3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada. gov.ua/laws/show/z0202 – 94.
4. Криштопа І.І. Оцінка нематеріальних активів як складова системи бухгалтерського обліку / І.І. Криштопа // Економіка: проблеми теорії та

практики. Зб. наук. праць. — 2006. — Т. 4, № 216. — С. 850 – 857.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada. gov.ua/laws/show/929_050.
6. Нематеріальні активи // Все про бухгалтерський облік. — 2014. — № 56 – 57. — С. 35 – 37.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/z0750 – 99.
8. Польова Т.В. Питання документального оформлення оцінки та переоцінки нематеріальних активів / Т.В. Польова// Вісник ХНТУСГ. Серія: Економічні науки: Зб. наук. пр. — Вип. 35. — Харків: ХНТУСГ, 2006. — С. 244 – 247.
9. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580 – 04.
10. Щодо амортизації нематеріальних активів без строку використання: лист Міністерства доходів і зборів України від 04.04.14 р. № 6237/5/99 – 99 – 19 – 03 – 02 – 16 // Все про бухгалтерський облік. — 2014. — № 47. — С. 28 – 29.

Одержано 20.10.2014

Аннотация

Н. В. Олядничук

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ЕГО УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ.

Нематериальный актив – это немонетарный актив, который не имеет материальной формы, может быть идентифицирован и содержится предприятием с целью использования его в течение периода более одного года для производства, торговли, в административных целях или предоставления в аренду другим лицам.

При оприходовании нематериальных активов на предприятии оформляется Акт ввода в хозяйственный оборот интеллектуальной собственности в составе НА (типовая форма № НА-1). Для оформления выбытия отдельных объектов нематериальных активов применяют Акт выбытия (ликвидации) права интеллектуальной собственности в составе НА (типовая форма № НА-3). Для начисления амортизации нематериальных активов и отражение ее в учете применяют «Ведомость учета нематериальных активов и начисления амортизации» (форма № ВНА-1).

Нематериальный актив списывается с баланса в случае его выбытия в результате безвозмездной передачи или невозможности получения предприятием в дальнейшем экономических выгод от его использования. Финансовый результат от выбытия объектов нематериальных активов определяется как разница между доходом от выбытия (за вычетом косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием) и их остаточной стоимостью. Реестры аналитического учета нематериальных активов, выбывших прилагаются к документам, которыми оформлены факты выбытия этих объектов.

Аналитический учет ведется по каждому объекту отдельно в инвентарной карточке объекта права интеллектуальной собственности в составе НА (типовая форма №НА-2) и в инвентарной описи объектов права интеллектуальной собственности в составе НА (типовая форма № НА-4). Синтетический учет нематериальных активов ведется на счете 12 «Нематериальные активы». Обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов и начисленную сумму износа отражают в Журнале-ордере № 4 и с. — х. и Ведомости аналитического учета нематериальных активов (ф. № 4.3 с.-х.).

Синтез структуры первичных документов и реестров аналитического учета позволяет сделать выводы о том, что Инвентарный описание объектов права интеллектуальной собственности в составе НА (типовая форма № НА-4) должен содержать реквизит «отметка о выбытии», который будет записываться на основании данных Инвентарной карточки. Это будет способствовать синхронному отображению информации с целью упрощения процедуры формирования информационных массивов об объектах нематериальных активов, выбывших (ликвидированых). По нашему мнению, уместно создание структуры Баланса (Отчета о финансовом состоянии) в соответствии со структурой Плана счетов, что обеспечит упрощенный поиск и считывание учетно-аналитической отчетной информации.

***Ключевые слова**: бухгалтерский учет, нематериальные активы, первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, амортизация.*

Annotation

N. V. Olyadnichuk

THE RECORD-KEEPING OF IMMATERIAL ASSETS AND ITS IMPROVEMENT.

An immaterial asset is a nonmonetary asset, which does not have a financial form, can be identified and contained an enterprise with the purpose of the use of him during a period anymore one year for a production, trade, in administrative aims or grant in a lease other persons.

At posting of immaterial asset on an enterprise an Act of introduction to the economic turn of right of intellectual ownership is designed in composition IA (typical form № IA-1). For registration of leaving of separate objects of immaterial assets apply Act of leaving (liquidations) of right of intellectual ownership in composition IA (typical form IA-3). For depreciation of intangible assets and display it in the account is used «Statement of accounting for intangible assets and depreciation» (form number VIA-1).

An intangible asset is deducted from the balance in the event of his retirement as a result of donation or inability to obtain now further economic benefits from their use. The financial result on disposal of intangible assets is determined as the difference between income on disposal (net of indirect taxes and costs associated with disposal) and their residual value. Registers of analytical accounting for intangible assets dropped, added to the documents that are decorated secession these objects.

Analytical accounting is on each object separately in inventory card intellectual property rights as part of IA (typical form № IA-2) and the inventory of intellectual property rights as part of IA (typical form № IA-4). Synthetic accounting for intangible assets are to account 12 «Intangible Assets». Compile information on the presence and movement of intangible assets and accumulated depreciation reflecting in the Journal of the warrant number 4 and agricultural and analytical records intangible assets (f. № 4.3 agricultural).

Synthesis structure of primary documents and registers of analytical accounting to draw conclusions that inventories of intellectual property as part of IA (typical form № IA-4) must include props «mark on retirement», which will be recorded on the basis of the inventory card.

This will facilitate the simultaneous display of information in order to simplify the procedures of information files on intangible assets dropped (eliminated). We think that it is appropriate to create a structure Balance Sheet (Statement of Financial Position) according to the chart of accounts structure that will provide a simplified search and read accounting and analytical reporting.

Key words: accounting, intangible assets, primary documents, registers of analytical and synthetic accounting, amortization.