

## АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Наталя Дутова, Тетяна Чорна

### CURRENT PROBLEMS OF ACCOUNTING FOR INTANGIBLE ASSETS

Natalia Dutova, Tetiana Chorna

***Анотація.** У статті висвітлено основні проблемні питання щодо обліку нематеріальних активів в Україні, забезпечено їх теоретичне обґрунтування на основі як діючого національного та міжнародного нормативного регулювання, так і з урахуванням важливих практичних аспектів. Виділено проблеми обліку нематеріальних активів з урахуванням сучасного стану розвитку. Обґрунтовано необхідні теоретичні характеристики та практичні ознаки досліджуваного об'єкту. Надані рекомендації щодо створення умов раціонального та ефективного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах.*

***Ключові слова:** активи підприємства, нематеріальні активи, облік нематеріальних активів.*

***Summary.** The article deals with main problems of accounting for intangible assets in Ukraine, causes to be made them theoretical justification on national and international statutory regulation, with considering of main practical aspects. It forms the problems of accounting for intangible assets with considering of current developing. This article investigates the definition of intangible assets, classification of them, complexity of assessment and recognition, amortization. It makes a case for necessary theoretic and practical characteristics of subject of inquiry. It gives*

*prescriptions for arrangement of conditions of expedient and effective accounting for intangible assets on national enterprises.*

**Key words:** *assets of the company, intangible assets, accounting for intangible assets.*

**Актуальність теми дослідження.** На сучасному етапі розвитку економіки України все більше підприємств беруть активну участь у розробці та впровадженні до процесу своєї діяльності об'єктів нематеріальних активів. Їх наявність у складі ресурсів підприємства є запорукою збільшення його ринкової вартості, підвищення інвестиційної привабливості та забезпечення захисту прав господарюючого суб'єкта.

Існуюча нормативна база щодо питань обліку нематеріальних активів є достатньо широкою і включає окрім національних нормативних документів також міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проте, ефективне регулювання всіх об'єктивно необхідних, але в той же час суперечливих положень щодо обліку нематеріальних активів в Україні, потребує конкретизації та уточнення нормативних та теоретичних аспектів. Варто зазначити, що частка нематеріальних активів у балансі вітчизняних підприємств у порівнянні з зарубіжними компаніями – незначна. Це пояснюється недостатньо сформованим ринком нематеріальних активів в Україні та заважає нашим підприємствам активно рухатися вперед.

Дослідженням проблем обліку нематеріальних активів присвячені праці таких вчених як: Банасько Т.М., Бігдана І.А., Бородіна Ю.І., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Гладунова В.Д., Добровського В.О., Криштопа І.І., Кужельного М.В., Лінник В.Г., Польової Т.В., Сопка В.В., Шевчука В.О., Шульги С.В. та інших. Але, незважаючи на значну кількість публікацій, проблеми обліку нематеріальних активів залишаються актуальними та потребують вирішення з урахуванням сучасного стану розвитку.

**Метою статті** є дослідження проблемних питань щодо обліку нематеріальних активів в Україні, а також визначення шляхів їх подолання.

**Основний текст.** З точки зору бухгалтерського обліку національні та міжнародні стандарти мають різні підходи до визначення нематеріального активу. Згідно МСБО 38, нематеріальний актив – це ресурс, який підприємство контролює в результаті минулих подій і від якого планує отримати економічні вигоди у майбутньому [1].

У П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" зазначено, що це – 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, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [2].

Згідно ст. 14.1.120 Податкового кодексу України, нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [3].

Відсутність єдиного визначення поняття "нематеріальні активи" є причиною виникнення диспропорцій у розумінні термінології з даної тематики і призводить до неоднозначного трактування та неможливості сформулювати єдину думку у фахівців-практиків, яка б мала сталий і незмінний характер. Особливо гостро це питання стоїть перед суб'єктами господарювання, які ведуть зовнішньоекономічну діяльність, міжнародних компаній та підприємств з іноземним капіталом, оскільки некоректне розуміння і трактування даних

впливає на показники фінансової звітності, і як наслідок – на прийняті управлінських рішень.

Аналізуючи дані поняття, треба зазначити, що визначення, сформульоване в МСБО 38, співпадає з визначенням активів підприємства, наданими Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та НС(П)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [4; 5], проте повністю не розкриває специфіки обліку даного об'єкта.

Визначення, наведене в П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", обмежує використання нематеріальних активів тільки у виробництві, торгівлі, адміністративних цілях та наданні в оренду іншим особам.

Що стосується ПКУ, то нематеріальні активи відображені тільки як права власності, хоча їх склад значно ширший.

З метою уніфікації трактування поняття "нематеріальні активи" та створення умов для більш точного та конкретного його сприйняття доцільно уточнити наступні ознаки об'єкту:

1. утримання на підприємстві для використання, а не в якості інвестицій;
2. визначення терміну використання – понад одного року;
3. оцінка залежно від здатності генерувати дохід для власників;
4. поступова втрата вартості і списання її у витрати шляхом амортизації;
5. наявність великого ступеня невизначеності з приводу майбутніх вигод, що можуть походити з факту використання нематеріального активу;
6. можливість мати цінність для декількох підприємств [6, Vanasko, 2014, р. 32].

Таким чином, враховуючи вищевикладені трактування та їх аналіз, доцільно сформулювати наступне визначення нематеріальних активів. Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріально-речової

форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством протягом періоду більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік та використовується в фінансово-господарській діяльності підприємства.

Розуміння основних положень поняття нематеріальних активів потребує виділення певних класифікаційних ознак, що дозволять спростити їх теоретичні і практичні характеристики (таб. 1).

**Таб. 1: Класифікація нематеріальних активів.**

Нематеріальні активи	
Ознака	Види
Відповідно до Плану рахунків	<ul style="list-style-type: none"> <li>• права користування природними ресурсами;</li> <li>• права користування майном;</li> <li>• права на комерційні позначення;</li> <li>• права на об'єкти промислової власності;</li> <li>• авторське право та суміжні з ним права;</li> <li>• інші нематеріальні активи.</li> </ul>
За строком корисного використання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• функціонуючі;</li> <li>• не функціонуючі.</li> </ul>
За ступенем відчуження	<ul style="list-style-type: none"> <li>• відчужувані;</li> <li>• невідчужувані.</li> </ul>
За ступенем правової захищеності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• захищаються охоронними документами;</li> <li>• не захищені.</li> </ul>
За оборотністю	<ul style="list-style-type: none"> <li>• поточні;</li> <li>• довгострокові.</li> </ul>
За ступенем впливу на фінансові результати	<ul style="list-style-type: none"> <li>• здатні безпосередньо приносити дохід;</li> <li>• опосередковано впливають на фінансові результати.</li> </ul>
За способом створення	<ul style="list-style-type: none"> <li>• власні;</li> <li>• пайові;</li> <li>• придбані зі сторони.</li> </ul>

Джерело: за матеріалами [7, Syzonenko].

Кожен вид нематеріальних активів, що використовуються господарюючим суб'єктом, має свою специфіку обліку, нарахування зносу та кінцевого списання і повинен обліковуватись на окремому субрахунку. Віднесення нематеріальних активів до певної групи потребує логічного обґрунтування, особливо, якщо підприємство використовує неоднорідну масу

необоротних активів. Це питання відіграє важливу роль при перенесенні вартості певного нематеріального активу на витрати діяльності в залежності від його ролі та участі у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

У зарубіжній обліковій практиці нематеріальні активи вважаються одним з найскладніших розділів бухгалтерського обліку. Це пов'язано з невизначеністю оцінки окремих видів нематеріальних активів і терміну їх використання. Труднощі оцінки викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первинної вартості об'єктів нематеріальних активів. Залежно від виду витрат їх можна включати до вартості нематеріального активу або віднести на витрати діяльності.

Варто зазначити, що складність оцінки нематеріальних активів зумовлена також відсутністю методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. При визнанні нематеріального активу припускається, що він буде використовуватися протягом тривалого періоду часу [8, Poberezhets, 2012, p. 103]. Однак, у довгостроковому періоді виникає проблема прогнозу ймовірності переваг визнаного нематеріального активу. Саме тому можливість стратегічного прогнозування на підприємстві відіграє досить вагому роль у процесі визначення строків корисного використання активів, оскільки це дасть можливість більш точно та доречно оцінити ефект від їх залучення у процес господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Невирішеним питанням також є визнання в обліку нематеріальних активів, що були створені підприємством як власноруч, так і в процесі виконання замовлень для інших організацій. Згідно П(С)БО 8, визнання нематеріальних активів в обліку здійснюється за вартістю, що враховує усі понесені прямі витрати. Така оцінка може суттєво різнитися від вартості подібних об'єктів у разі їх надходження на підприємство за справедливою вартістю, і ця різниця може спостерігатися як у бік зменшення, так і у бік збільшення собівартості

об'єкта. Відповідно, виникає необхідність у визнанні в обліку самостійно створених підприємством нематеріальних активів або за фактично понесеними витратами, тобто історичною (фактичною) собівартістю, або ж за справедливою вартістю, яка враховує відповідні методи оцінки. Саме тому, підприємство самостійно, керуючись певними принципами роботи або ж існуючими обліковими правилами, визначає порядок відображення новостворених нематеріальних активів та обов'язково зазначає варіант, якому надає перевагу, у наказі про облікову політику щодо конкретної групи або окремих об'єктів даних активів.

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів у процесі їх використання. Вона покликана компенсувати витрати, понесені підприємством при їх придбанні, і забезпечити формування джерела фінансування відповідних активів. Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому актив став придатний до використання, і закінчуються з місяця, наступного за місяцем його вибуття. Нарахування амортизаційних відрахувань не залежить від фінансового результату діяльності підприємства. Головним питанням, що постає в процесі нарахування амортизації нематеріальних активів є неможливість виділення їх в окрему групу і відсутність конкретизованого законодавчого забезпечення, яке б містило відповідно положення щодо здійснення відповідних відрахувань. Так у П(С)БО 7 "Основні засоби" [9] закладена методика нарахування амортизації, проте вона відноситься до необоротних активів загалом і не охоплює їх конкретні групи. Проблема виникає, коли фактично існуючі об'єкти, які мають форму та фізичний вигляд, такі як основні засоби, по-суті прирівнюються до об'єктів немонетарних, які не мають матеріальної форми, тобто нематеріальні активи. Стає логічно зрозумілим, що прирівнювання даних об'єктів є неможливим і, відповідно, нарахування зносу має відбуватися за абсолютно різних, притаманних

конкретній групі об'єктів, умов. Саме тому, необхідність виділення існуючих методів амортизації або ж створення істотно нових мають стати основою розв'язання даної проблеми, яка, з часом, у процесі збільшення значимості та кількості нематеріальних активів на підприємстві, буде тільки зростати.

Сьогодні сучасні українські підприємства обирають методи амортизації нематеріальних активів самостійно, виходячи з умов отримання економічних вигід в майбутньому. Якщо визначення таких умов є неможливим, то нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням прямолінійного методу. У разі можливості довгострокового планування своєї діяльності підприємство має можливість обрати будь-який інший із існуючих методів, проте обов'язковим є обґрунтування зміни методики у наказі про облікову політику підприємства.

**Висновок.** Категорія "нематеріальні активи" потребує подальших глибоких та всебічних досліджень. Незважаючи на поступове впровадження міжнародного досвіду до вітчизняного законодавства, значні відмінності щодо обліку нематеріальних активів в Україні та світі спостерігаються і зараз. Першочерговим завданням процесу регулювання обліку нематеріальних активів є адаптація системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів та внесення змін до існуючої законодавчої бази з метою забезпечення їх гармонізації. В умовах постійних глобалізаційних процесів, які зачіпають низку країн, певним чином об'єднуючи їх, невідкладним для багатьох українських підприємств, що прагнуть досягнути успіху, є завдання залучати іноземних інвесторів і надавати їм зрозумілу та придатну інформацію та звітність. Диспропорції, що спостерігаються на сьогодні, є причиною низки невідповідностей у даній сфері. Вирішення таких проблем потрібно починати саме з трансформації законодавства, що стане підґрунтям для розв'язання інших, більш масштабних питань.



В той же час, виникає необхідність постійного підвищення кваліфікації вітчизняних бухгалтерів щодо обліку нематеріальних активів. Але в Україні такі питання хвилюють лише суб'єктів підприємницької діяльності, які особисто зацікавлені у багатопрофільному працівнику, тоді як інші вважають за доцільне не витратити власні кошти в даному напрямку. В створенні умов, які б сприяли ефективній організації, раціональному веденню та управлінню об'єктами нематеріальних активів, треба зацікавити не тільки власників підприємств, що забезпечують виконання цих вимог, а й державу, яка має можливість глибоко і детально підійти до даного питання. Необхідність розробки методичного забезпечення щодо контролю над обліком нематеріальних активів підприємства дасть можливість ефективно їх використовувати у процесі фінансово-господарської діяльності шляхом чіткого декларування усіх ситуацій, що можуть виникнути.

Найголовнішими питаннями, які потребують негайного та ефективного втручання, слід зазначити: різноманітність трактувань поняття "нематеріальні активи" у вітчизняному законодавстві та наявність відмінностей у відношенні до міжнародних стандартів, що унеможливорює виділення єдиного визначення та призводить до непорозумінь у сфері зовнішньоекономічної діяльності; неможливість виділення єдиного підходу в нормативно-законодавчому забезпеченні щодо методики обліку нематеріальних активів, що призводить до неодноманітного відображення даних видів активів у звітності підприємств; відсутність сталої та незмінної класифікаційної системи, що могла б значно полегшити облік об'єктів нематеріальних активів; розбіжності у методах нарахування амортизації нематеріальних активів, що призводить як до заниження, так і завищення їх балансових показників; проблематика у визначенні строків корисного використання активів.

Таким чином, сфера обліку нематеріальних активів недостатньо конкретизована. Є безліч неточностей, які зустрічаються як у законодавстві, так

і виникають вже у процесі практичної діяльності підприємства. Тому, на разі, потрібно спрямувати безліч зусиль та коштів для створення таких умов, які б змогли покращити існуючу ситуацію та створили б підґрунтя для раціонального та ефективного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах.

### **Список використаних джерел:**

[1] Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи": Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050).

[2] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

[3] Податковий кодекс України: Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

[4] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

[5] Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

[6] Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т.М. Банасько // Економіст. – 2014. – № 2. – С. 30-33.

[7] Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського

обліку та аналізу / О.В. Сизоненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/suzonenk.htm](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm).

[8] Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2(3). – С. 98-104.

[9] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

### **References:**

[1] Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 "Nematerialni aktyvy": Mizhnarodnyi dokument vid 01.01.2012 [International accounting standard 38 "Intangible assets": the international document 01.01.2012]. Retrieved from [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050) [in Ukrainian].

[2] Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 "Nematerialni aktyvy": Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 242 vid 18.10.1999 [Regulation (standard) accounting 8 "Intangible assets": the order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 242 of 18.10.1999]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian].

[3] Podatkovyi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 [Tax code of Ukraine: Code of Ukraine № 2755-VI of 02.12.2010]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

[4] Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy № 996-XIV vid 16.07.1999 [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine No. 996-XIV of 16.07.1999]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

[5] Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti": Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 73 vid 07.02.2013 [National provision (standard) of accounting 1 "General requirements to

financial reporting": the order of the Ministry of Finance of Ukraine № 73 from 07.02.2013]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].

[6] Banasko T.M. (2014). Problemy ta perspektyvy doslidzhennia nematerialnykh aktyviv v Ukraini [Problems and opportunities of researching of intangible assets]. *Ekonomist*, 2, 30-33 [in Ukrainian].

[7] Syzonenko O.V. (n.d.). Klasyfikatsiya nematerialnykh aktyviv z metoiu efektyvnoho zabezpechennia vykonannia zavdan bukhholderskoho, upravlinskoho obliku ta analizu [Classification of intangible assets for achieving goal of internal accounting and analysis]. Retrieved from [www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/suzonenk.htm](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm) [in Ukrainian].

[8] Poberezhets O.V. (2012). Identyfikatsiia ta klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv ta problemy yikh vyznachennia [Identification and classification of intangible assets and problems of them recognition]. *Ekonomika: realii chasu – Economics: time realities*, 2(3), 98-104 [in Ukrainian].

[9] Polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 7 "Osnovni zasoby": Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy № 92 vid 27.04.2000 [Regulation (standard) accounting 7 "fixed assets": the order of the Ministry of Finance of Ukraine № 92 of 27.04.2000]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].

### **Biography of the authors:**

**1. Name:** Dutova Natalia.

**Academic titles:** PhD, Associate Professor of Department of Accounting, Analysis and Audit Faculty of Economics.

**Organization:** Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine.

**Personal e-mail:** dutova.dnv@donnu.edu.ua.

**2. Name:** Chorna Tetiana.

**Academic titles:** master student.

**Organization:** Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine.

**Personal e-mail:** chorna\_t@donnu.edu.ua.