

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
METHODOLOGY-THEORETIC ASPECTS OF CALCULATION
NON-MATERIAL ASSET**

Досліджено теоретичні аспекти нематеріальних, активів. Встановлене регулювання правових відносин у сфері інтелектуальної власності, підхід до нарахування амортизації нематеріальних активів, облік операцій з нематеріальними активами.

Ключові слова: нематеріальні активи, інтелектуальна власність, Закони України, рахунки, інформація, оцінка, амортизація, метод, термін.

It was examined theoretical aspects of intangible assets. It was determined the regulation of legal relations in intellectual property sphere, approach to intangible assets amortization charge, record of transactions with intangible assets.

Key words: intangible assets, intellectual property, Laws of Ukraine, accounts, information, evaluation, method, term.

Вступ. Термін “нематеріальні активи”, введений у вітчизняну практику внаслідок перекладу на російську мову слова “intangible” (нематериальный) від латинського “tangere” і означає “касаться, осязати”. У зарубіжній літературі зустрічаються різні назви: у Німеччині – “нематеріальні основні засоби” (Intangible operation, а також (other assets) нематеріальні основні фонди, у США – нематеріальні активи (Intangible assets).

На українську мову нематеріальні активи перекладені як “невідчутні активи” [1, с 99].

Термін “нематериальные активи” у нашій практиці з’являється з 1988 р. у той час, коли радянськими та іноземними юридичними особами та громадянами на території республік бувшого Радянського Союзу почали

стрімко створюватися сумісні підприємства. Це в основному були вкладення іноземних інвесторів до Статутного капіталу українських підприємств. Але реально об'єкти нематеріальних активів існували завжди, але вони не знаходили відображення у балансах підприємств у зв'язку з відсутністю відповідної нормативно-законодавчої бази. Це пояснюється тим, що за радянської доби поняття “приватної власності” не існувало, тому і не розглядалося право інтелектуальної власності, Усі витрати цього напрямку відносились на витрати майбутніх періодів, а потім списувались на собівартість виробленої продукції. Тому інноваційна діяльність не стимулювалася у держави і її впровадження було дуже незначним.

Першим документом, який регулював правові відносини у сфері інтелектуальної власності та визначав поняття об'єктів прав інтелектуальної власності, прийнятий у 1991 р. Закон України “Про власність” – це перший документ, який регулює правові відносини у сфері інтелектуальної власності і визначає поняття об'єктів прав інтелектуальної власності. Таким чином вперше з'явилася можливість визнати нематеріальні активи об'єктами бухгалтерського обліку [2]

Постановка проблеми. Дослідити: регулювання правових відносин у опері інтелектуальної власності, методологію обліку амортизації нематеріальних активів, облік господарських операцій нематеріальних: активів.

У 1993 році прийнято ряд законодавчих актів про охорону прав інтелектуальної власності: “Про охорону прав на сорти рослин”, “Про науково-технічну інформацію”, “Про охорону прав на винаходи і корисні моделі”, “Про охорону прав на знаки для товарів і послуг” [3-6]. Ці законодавчі акти визначили об'єкти авторського права і прав промислової вартості.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства). [7] Бухгалтерський облік ведеться на рахунку № 12 “Нематеріальні активи” щодо кожного об'єкта за такими групами та відповідними субрахунками:

- права користування природними ресурсами;

- права користування майном;
- права на комерційні призначення;
- права на суб'єкти промислової власності;
- авторське право на суміжні з ним права;
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи, [7].

Важливою ознакою віднесення суб'єкта до нематеріального активу є наявність документу, який засвідчує право користування або розпорядження таким об'єктом (свідоцтво, спеціальний дозвіл, ліцензія, патенту).

Інтелектуальна діяльність – це результати творчої діяльності, підтвержені авторським або патентним правом. Міжнародний період охорони авторського права почався з підписання Бернської конвенції (погодження) про охорону літературних та художніх видань (1886 р.) і не вимагав реєстрації, депонування, сплати мита [9]. Україна приєдналася до Конвенції у 1995 р.

Формування достовірної інформації про нематеріальні активи можливо тільки на основі раціональної організації їх обліку, яка включає документальне оформлення господарських операцій з нематеріальними активами, їх оцінку, амортизаційну політику та інформаційне забезпечення.

Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами повинне формуватися у розрізі наступних господарських операцій: придбання, переміщення, вибуття. Основні реквізити документів повинні чітко списувати об'єкт нематеріальних активів у процесі господарської діяльності.

Оцінка вартості нематеріальних активів є більш складною ніж оцінка матеріального активу. Складність оцінки пояснюється тим, що вони є нематеріальними а індивідуальними особливостями у процесі їх використання, визначенням терміну їх служби, відсутністю нормативної бази оцінки вартості різних нематеріальних активів до яких повинні застосовуватися різні методи оцінки. Методами оцінки нематеріальних активів є: витратний, ринковий, дохідний.

Витратний метод використовується у бухгалтерському обліку для визначення оцінки нематеріальних активів за фактичною собівартістю (витрати на створення, придбання нематеріального активу та доведення до стану придатного для використання). Використання витратного методу дають можливість розраховувати первісну вартість нематеріальних активів. Ринковий метод оцінки нематеріальних активів (за справедливою вартістю) – це метод ринку капіталу, метод накопичення активів підприємства. Дохідний метод оцінки нематеріальних активів – це метод визначення чистого доходу від використання нематеріальних активів.

Важливе значення в обліку нематеріальних активів займає нарахування амортизації. Якщо в бухгалтерському обліку матеріальних активів чітко визначено поняття “знос основних засобів” і “амортизація основних засобів”, то в обліку нематеріальних активів ці поняття не ідентичні. Основні засоби підлягають фізичному зносу, як у процесі їх використання так і при їх бездіяльності. На розміри фізичного зносу основних засобів у процесі їх використання можуть впливати наступні фактори:

ступінь навантаження виробничих запасів у процесі виробництва, що залежать від кількості змін і годин роботи за добу, тривалості праці впродовж року, інтенсивності праці;

якість основних засобів;

особливості технологічного процесу і ступінь захисту основних засобів від впливу зовнішніх умов (температура, вологість, атмосферні опади тощо);

якість догляду за основними засобами;

кваліфікація робітників і ставлення їх до основних засобів.

Основні засоби зношуються не тільки фізично (наприклад, машини, обладнання тощо), а й стають відсталими за своєю технологією (технічною характеристикою), а також економічною ефективністю, тобто підлягають моральному зносу.

За чинними раніше діючими законодавчими нормами (до 1997 р.). знос і амортизація основних засобів нараховувалися за різними обґрунтованими

нормами бухгалтерського обліку (рахунок № 02 “Знос основних засобів і № 86 “Амортизаційний фонд”). Згідно з Законом України № 283/97-ВР [9] норми зносу і амортизації встановлені єдині за відповідними групами основних фондів (а не основних засобів) і обліковуються за діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку на одному рахунку № 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

Амортизація – це грошовий вираз тієї частини вартості засобів праці (будов, споруд, обладнання), яка у процесі їх експлуатації частинами включається до собівартості продукції (робіт, послуг) і відповідно переноситься на готову продукцію та реалізується при її продажу. Амортизація основних засобів призначена для повного їх відновлення та для капітального ремонту.

Знос основних засобів – це втрата фізичних і моральних якостей основними засобами, і сума зносу не може включатися до собівартості продукції і тим більше реалізуватися.

Висновок: ці два показники за своїм економічним значенням не можуть мати єдину норму (амортизації і зносу) і обліковуватися на одному рахунку бухгалтерського обліку № 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

Нарахування амортизації нематеріальних активів згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затвердженого Міністерством фінансів України від 16.10.99 р. № 242 (ст. 25) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20-ти років.

Підхід до нарахування амортизації нематеріальних активів відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції від 22.05.97 р. [9] (ст. 8 п.п. 8.3.9) не співпадає з методикою П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Для амортизації нематеріальних активів запропоновано застосовувати лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частинами виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації (згідно з підпунктом 8.3.3. ст. 8)

протягом строку, який визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення [9].

Знос, стосовно до нематеріальних активів потрібно розглядати як втрату економічних вигод або корисності об'єкта внаслідок впливу на нього різноманітних факторів.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. № 989 [10] термін “Знос” для нематеріальних активів не використовується. Він замінений на термін “накопичена амортизація нематеріальних активів” (субрахунок № 133) Але дискусійним є питання про те, чи потрібно амортизувати всі об'єкти нематеріальних активів (наприклад “фірмові марки”, “нематеріальні активи, одержані безкоштовно” та ін.).

Наказом Міністерства фінансів України від 8 липня 2008 р. № 901 внесено зміни до статті 25 [II]. Встановлений раніше період нарахування амортизації нематеріальних активів – не більше 20 років відмінено і встановлено, що нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього суб'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Відповідно до внесених змін “Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають”. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством 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;
 залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно. При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріального активу прирівнюється до нуля.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядають в кінці звітного року

Первісна вартість нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок) мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Якщо придбаний нематеріальний актив в результаті обміну на подібний, то первісною вартістю буде залишкова вартість або справедлива.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з нематеріальними активами, викладеними у статті, наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Відображення в обліку операцій з нематеріальними активами

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Створення нематеріального активу	154 "Придбання (створення) нематеріального активу"	№ 20 "Виробництво" 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" 65 "Розрахунки за страхуванням"
2.	Придбано нематеріальний актив	154 "Придбання (створення) нематеріального активу"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
3	На суму ПДВ (податковий кредит) за операцією 2	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4	Нарахування амортизації нематеріальних активів	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

1	2	3	4
5.	Взяття на баланс об'єкта нематеріального активу	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) створення нематеріальних активів"
6.	Дооцінено нематеріальний актив	12 "Нематеріальні активи"	423 "Дооцінка активів"
7.	Відображено амортизацію дооціненого нематеріального активу	423 "Дооцінка активів"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
8.	Відображено дохід від дооцінки нематеріального активу	423 "Дооцінка активів"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
9.	На суму амортизації уцінено об'єкт або списана сума раніше накопиченої амортизації на переданий об'єкт	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
10.	Списано залишок балансової вартості переданого нематеріального активу у випадку перевищення його залишкової вартості над справедливою	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	12 "Нематеріальні активи"
11.	Списана залишкова вартість нематеріальних активів	976 "Списання необоротних активів"	12 "Нематеріальні активи"
12.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на суму недоамортизованої вартості нематеріального активу	976 "Списання необоротних активів"	641 "Розрахунки за податками"
13.	Згідно П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" п. 8 — при вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу	423 "Дооцінка активів"	441 "Прибуток нерозподілений"
14.	Списано на фінансові результати діяльності підприємства: - залишок балансової вартості переданого матеріального активу у випадку перевищення його залишкової вартості над справедливою - залишкову вартість нематеріальних активів - податкові зобов'язання з ПДВ на суму недоамортизованої вартості нематеріальних активів	793 "Результат іншої звичайної діяльності"	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" 976 "Списання необоротних активів"

Висновки

1. Доцільно використовувати прогресивний метод (первісна вартість за мінусом ліквідаційної) амортизації нематеріальних активів, які мають великий термін використання (права на сорт рослин, права на торгові знаки, витрати на розробки), які можуть приносити економічні вигоди у наступні роки.

2. Термін амортизації встановлювати за видами нематеріальних активів.

3. Удосконалити класифікацію нематеріальних активів за ознакою з вказівками мети їх використання (за відповідними субрахунками).

4. Чітко визначити для ведення бухгалтерського обліку поняття “нематеріальні активи” і “інтелектуальна власність”.

5. З метою аналітичного обліку та ефективності управління нематеріальними активами потрібно до рахунку другого порядку № 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” відкрити субрахунки за відповідними напрямками:

№ 154.1 “Внесені нематеріальні активи засновниками”;

№ 154.2 “Придбані нематеріальні активи”;

№ 154.3 “Створені нематеріальні активи власними силами”.

ЛІТЕРАТУРА

1. Фінанси зарубіжних корпорацій: Навчальний посібник / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, Н.С. Рязанова / за ред. В.М. Федосова. — К. Либідь, 1993. — 247 с.

2. Закон України “Про власність” від 07.02.1991 р. № 697—12

3. Закон України “Про охорону прав на сорти рослин” від 21.04.1993 р. № 3116—XII.

4. Закон України “Про науково-технічну інформацію” від 25.06.1993 р. № 3322—XII.

5. Закон України “Про охорону прав на винаходи і корисні моделі” від 15.12.1993 р. № 3687—XII.

6. Закон України “Про охорону прав на знаки для товарів і послуг” від 15.12.1993 р. № 3689—XII.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” від 18.10.1999 р. № 242. та зі змінами / Газета “Все про бухгалтерський облік” № 10 30 січня 2009 р., с. 39—43.

8. Большая Советская Энциклопедия № 12, третье издание. Москва. Изд-во Сов. энциклопедия, 1973 г., с. 1818.

9. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР із змінами, внесеними Законом України від 24.12.2002 р. № 349—IV.

10. Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. № 989 “Про внесення змін у деякі положення (статті) бухгалтерського обліку // Податки і бухгалтерський облік — 2002 р. — с. 2—15.

Надійшла до редколегії 01 квітня 2010 року