

Надія ХОРУНЖАК, Ірина БЕНЬКО

**АМОРТИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Положення (стандарт) 8 “Нематеріальні активи” визначає порядок нарахування амортизації нематеріальних активів протягом терміну їх корисного використання. Цей термін встановлюється самим підприємством при визнанні цього об’єкта активом, але не більше 20 років. Враховуючи те, що до складу нематеріальних активів згідно із зазначеним Положенням належать користування природними ресурсами, майном, права на об’єкти промислової власності (до якої належать і права на знаки для товарів і послуг, які вищезазначеним документом рекомендовано обліковувати на окремому субрахунку), авторські та суміжні з ними права, гудвіл та інші нематеріальні активи, не зрозуміле, чому максимальний термін використання встановлено саме таким. Дійсно, право інтелектуальної власності встановлюється лише на певний термін, наприклад, патент на винахід видається на 20 років, після чого останній стає надбанням суспільства, однак відповідно до ст.24 Закону України “Про авторське право і суміжні права” авторське право, наприклад, діє протягом усього життя автора і 50 років після його смерті. Отже, встановлення обмежень у Положенні суперечить вже діючому законодавству. Окрім того, саме Положення в п.26 вказує на те, що при визначенні терміну корисного використання об’єкта нематеріальних активів слід враховувати:

- терміни корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо термінів його використання та інші фактори.

Згідно з вищезазначеним Положенням підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріального активу, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод, причому методи розрахунку амортизації визначаються Положенням (стандартом) 7 “Основні засоби”. Але у цьому Положенні немає жодного посилання на те, що названі в ньому методи нарахування амортизації можна застосовувати і до нематеріальних активів. Навпаки, п. 26 чітко вказує: “Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: а) прямолінійного...; б) зменшення залишкової вартості...; в) прискореного зменшення залишкової вартості... г) кумулятивного...;

д) виробничого...” Враховуючи те, що Положення (стандарт) 8 робить посилання на Положення (стандарт) 7, в останньому варто зробити хоча б примітку з цього приводу.

Найпростішим методом нарахування амортизації при цьому є прямолінійний, який можна виразити наступними формулами:

$AP = (ПВ - ЛВ) : ТВ$  (коли існує невідмовне зобов’язання іншої особи щодо придбання цього об’єкта наприкінці терміну його використання або коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання цього об’єкта), де AP – річна сума амортизації; ПВ – первісна вартість; ЛВ – ліквідаційна вартість; ТВ – очікуваний період часу використання об’єкта, або

$AP = ПВ : ТВ$  (якщо ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля).

Приклад 1. Фірма “М” придбала право користування земельною ділянкою, вартістю 40 000 грн. Очікуваний період часу використання ділянки визначений у 2 роки. Ліквідаційна вартість визначена на підставі інформації існуючого активного ринку (очікується, що такий ринок існуватиме і наприкінці терміну корисного використання) становить 10 000 грн. Розрахувати суму амортизації методом прямолінійного списання:

$$AP = (40\ 000 - 10\ 000) : 2 = 15\ 000 \text{ грн.}$$

Суть методу зменшення залишкової вартості можна виразити наступними формулами:

$AP = B \times Ha$ , де  $Ha$  – норма амортизації, яка визначається за формулою:

$$Ha = \left( 1 - \sqrt[p]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right) \times 100,$$

причому ЛВ – це залишкова вартість об'єкта на початок звітного року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації,  $p$  – кількість років корисного використання об'єкта. Для позначення методики скористаємося умовою попереднього прикладу. Визначимо спочатку річну норму амортизації ( $Ha$ ):

$$Ha = \left( 1 - \sqrt[2]{\frac{10000}{40000}} \right) \times 100 = \left( 1 - \sqrt[2]{\frac{1}{4}} \right) \times 100 = \frac{1}{2} \times 100 = 50\%.$$

Весь розрахунок оформимо в таблицю.

Таблиця 1

**Розрахунок річної суми амортизації методом зменшення залишкової вартості**

Період	Початкова вартість	Річна сума амортизації	АА	ЗВ
1 рік	40000	$40\ 000 \times 50\% = 20\ 000$	20000	20000
2 рік	20000	$20\ 000 \times 50\% = 10\ 000$	10000	10000

Примітка: АА – акумульована амортизація та ЗВ – залишкова вартість.

Варто зауважити, що цей метод нарахування амортизації нематеріальних активів є змістовним лише в тому випадку, коли ліквідаційна вартість більша від “нуля”, адже у випадку прирівнювання її до нуля результат обчислень норми амортизації буде дорівнювати 100%. Отже, в цьому випадку вищеназваний метод буде спотворювати реальну вартість нематеріальних активів, оскільки по них у перший же рік буде списана амортизація всієї суми (вартості) об'єктів, хоч термін їх використання може бути, як рекомендує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” до 20 років.

Методику методу прискореного зменшення залишкової вартості можна подати у вигляді наступної формули:

$AP = ЛВ \times Ha$ , де  $Ha = 100 : ТВ \times 2$  (процентів), причому ЛВ – це залишкова вартість об'єкта на початок звітного року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації.

Розрахунок за цим методом згідно з умовами першого прикладу:

$Ha = 100 : 2 \times 2 = 100\%$ . З цього випливає, що у перший же рік необхідно списати амортизацію у всій сумі, тобто 30 000 грн. (40000 – 10000).

Суть кумулятивного методу розрахунку річної суми амортизації можна виразити наступними формулами:

$AP = ЛВ \times K$ , де  $K$  – кумулятивний коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$K = P : \sum РКВ$ , де  $P$  – кількість років, що залишається до кінця очікуваного терміну використання нематеріального активу;  $\sum РКВ$  – сума числа років його корисного використання.

Проведемо розрахунки за цим методом на основі умови першого прикладу. Результати обчислень оформимо в таблиці 2

$$\sum РКВ = 1 + 2 = 3, B = 40\ 000 - 10\ 000 = 30\ 000.$$

Таблиця 2

## Розрахунок річної амортизації за кумулятивним методом

Період	Первісна вартість	Розрахунок амортизації	АА	ЗВ
1 рік	40000	$AP=30\ 000 \times 2:3 = 20\ 000$	20000	20000
2 рік	20000	$AP=30\ 000 \times 1:3 = 10000$	30000	10000

Для ілюстрації виробничого методу визначення річної суми амортизації нематеріального активу необхідно мати показник загального обсягу продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта нематеріальних активів. Скористаємося уточненням умови першого прикладу наступними даними. Завдяки отриманому праву користування землею фірма планує отримати 600 центнерів пшениці, в тому числі першого року – 245 центнерів, а другого – 355. Згідно з методикою обчислень, описаною у Положенні (стандарті) 7 “Основні засоби”, за цим методом розрахунок матиме наступний вигляд:  $AP\ 1 = 30\ 000 : 600 \times 245 = 12\ 250$  грн. (перший рік);

$AP\ 2 = 30\ 000 : 600 \times 355 = 17\ 750$  грн. (другий рік);

$AA = 12\ 250 + 17\ 750 = 30\ 000$  грн.

Останній приклад розрахунку проведено з використанням наукової абстракції, оскільки вищезазначене Положення вказує порядок визначення місячної суми амортизації при використанні виробничого методу, однак не у всіх виробництвах можна ним скористатися через відсутність даних про фактичний місячний обсяг продукції (наприклад, у сільськогосподарському виробництві).

Визначення різних методів нарахування амортизації нематеріальних активів має, безумовно, велике позитивне значення, але хочеться зауважити, що при розробці характеристик методів доцільно було врахувати цінний зарубіжний досвід у цьому плані. Так, наприклад, при застосуванні методу прискореного зменшення залишкової вартості Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 рекомендує використовувати подвійну норму амортизації.

З проведених нами розрахунків видно, що при малих термінах експлуатації цей метод спотворює дійсну вартість нематеріального активу, оскільки у перший же рік списується вся сума амортизації.

Цікавим і цінним можна вважати досвід Франції у цих питаннях, де з метою стимулювання структурних змін у фінансуванні інвестицій і забезпечення ефективності функціонування економічної моделі країни уряд використовує систему прискореної амортизації, основою якої є дегресивна амортизація. При дегресивній амортизації сума амортизаційних відрахувань визначається, виходячи із залишкової вартості об'єктів і норм амортизації, помножених на коефіцієнт 1,5, якщо нормативний час використання об'єкта від 3 до 5 років, 2,0, якщо нормативний час використання об'єкта від 5 до 6 років, 2,5, якщо нормативний час використання об'єкта більше 6 років, причому дегресивні норми використовуються з дати придбання, а лінійні – з дати використання об'єкта. На відміну від вищезазначеного Положення (стандарт) 8 вказує, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Варто також зазначити, що згідно з міжнародними стандартами амортизація у випадку придбання об'єкта протягом року нараховується з дати введення в експлуатацію і лише по деяких об'єктах – з дати придбання. У випадку продажу об'єкта амортизація припиняється з дати реалізації. При цьому для розрахунку амортизації за місяць береться 30 днів, а в році – 360 днів. Отож, для забезпечення послідовності використання вихідної бази національних стандартів, якою є орієнтація на міжнародні стандарти, доцільно було у Положенні (стандарті) 7 “Основні засоби” зробити вищезазначені уточнення. Для ілюстрації внесених пропозицій розглянемо приклад розрахунку амортизації за лінійною і дегресивною системами (таблиця 3).

Вихідні дані:

1 серпня фірма “М” придбала за 360 000 грн. право на користування природними ресурсами, термін використання цього права встановлений у 5 років. Реалізацію (використання) свого права фірма розпочала 20 серпня. При лінійній системі амортизації річна норма дорівнює 20% (100:5).

Амортизація нараховується з 20 серпня, тобто у перший амортизаційний рік амортизація нараховується за 130 днів (10 днів серпня + 4 міс. x 30 днів). При дегресивній амортизації річна норма дорівнює 40% (20% x 2, де 2 – поправочний коефіцієнт). Амортизація нараховується з 1 серпня, тобто у перший рік за 150 (5 міс. x 30 днів).

Розрахунки оформимо в таблиці 3:

Таблиця 3

**Розрахунок суми амортизації за лінійною і дегресивною системами**

Рік	Початкова вартість	Сума амортизації за лінійною системою	Сума амортизації за дегресивною системою	Залишк. вартість при лінійній системі	Залишк. вартість при дегресивній системі
	360 000	$360\,000 \times 20\% \times 130 : 360 = 26\,000$	$360\,000 \times 40\% \times 150 : 360 = 60\,000$	334 000	300 000
+ 1	360 000	$360\,000 \times 20\% = 72\,000$	$300\,000 \times 40\% = 120\,000$	262 000	180 000
+ 2	360 000	72 000	120 000	190 000	60 000
+ 3	360 000	72 000	30 000*	118 000	30 000
+ 4	360 000	72 000	30 000*	46 000	–
+ 5	360 000	$360\,000 \times 20\% \times 230^{**} : 360 = 46\,000$	–	–	–

Примітка: \* – у випадку, коли сума амортизації менша, ніж половина залишкової вартості ( $60\,000 \times 40\% = 24\,000$  – це менше, ніж  $30\,000$  ( $60\,000 : 2$ )), то залишкова вартість включається у витрати рівними частками протягом двох років ( $60\,000 : 2 = 30\,000$ ); \*\* – за останній рік при лінійному способі сума амортизації визначається, виходячи із залишкової кількості днів, а саме  $360 - 130 = 230$ .

Використання французького досвіду в питаннях розрахунку амортизації є цінним не лише з позиції забезпечення реальної оцінки нематеріальних активів у кожен з періодів їх експлуатації. Такий досвід відіграє важливу роль при визначенні фінансового результату за методом “затрати – випуск”, який є характерним для Франції і має ряд подібних рис з вітчизняним обліком. Зокрема методом визначення прибутку за французькою методикою є співвідношення затрат з випуском, а в нашій вітчизняній практиці затрати порівнюються з реалізацією, тобто з сумою грошової маси, яка поступає за відвантажену продукцію. При цьому завдяки застосуванню системи “затрати - випуск” досягається значне зниження трудомісткості облікових робіт, підвищується оперативність обліку, та посилюється контроль фінансових органів за правильним визначенням прибутку, а також забезпечується висока аналітичність фінансової бухгалтерії, що є доволі актуальним для сучасної вітчизняної бухгалтерської системи.