

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

*Кафедра обліку та економіко-правового
забезпечення агропромислового бізнесу*

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему:

«Організація обліку нематеріальних активів»

Студентки 1 курсу, ОПЗзм – 11 групи
Спеціальності 071- облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу
Мельник О.І.
Керівник: д.е.н, професор
Пархоμεць М.К.

Національна шкала _____
Кількість балів: ____ Оцінка ECTS ____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. Основи організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів і його нормативно – правове забезпечення	5
2. Організація обліку надходження нематеріальних активів.....	17
3. Організація обліку амортизації нематеріальних активів.....	29
4. Організація обліку руху нематеріальних активів.....	33
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	40
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	42

ВСТУП

У країнах з розвинутою економікою нематеріальні активи мають велике значення в господарській діяльності. В Україні суб'єкти господарювання використовують нематеріальні активи в фінансово-господарській діяльності, але не так активно, як в інших країнах світу. Однією з причин цього є складнощі в розумінні сутності нематеріального активу як об'єкта обліку. На початковій стадії облікового процесу нематеріальних активів виникають питання у визначенні, ідентифікації, оцінці, класифікації об'єктів нематеріальних активів. Це основні питання для визнання нематеріальних активів активами суб'єктів господарювання, їх первісної оцінки, віднесення до певної класифікаційної групи. Помилки на цій стадії бухгалтерського обліку призводять до помилок у відображенні в обліку операцій з нематеріальними активами і, як наслідок, – до недостовірності фінансової звітності стосовно нематеріальних активів. Саме тому в статті розглядаються основні проблемні аспекти питань визначення терміна «нематеріальний актив», критерії визнання, їх класифікація для запобігання помилок у бухгалтерському обліку при їх надходженні.

У сучасних умовах використання нематеріальних активів у фінансово-господарській діяльності сприяє підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання, їх конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості. Нематеріальні активи розглядаються як потенційне джерело отримання економічних вигод. Інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності надає змогу користувачам фінансової звітності приймати управлінські рішення стосовно майбутніх взаємовідносин із суб'єктами господарювання.

Питання обліку нематеріальних активів розглядаються такими вітчизняними та зарубіжними вченими: Голов С. Ф., Сопко В. В., Бутинець Ф. Ф., Завгородній В. П., Соколов Я. В., Ткаченко Н. М., Святоцький А. Д., Ольховський В., Павлюк І. М., Кемпбелл Р., та ін.

Метою роботи є з'ясування сутності, особливостей класифікації та оцінки, організації та методики обліку нематеріальних активів, а також надання пропозицій щодо підвищення ефективності методики обліку.

Предметом дослідження роботи визначено теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти обліку нематеріальних активів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні існуючих і обґрунтуванні теоретико-методичних підходів і практичних рекомендацій із удосконалення системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в удосконаленні обліку нематеріальних активів, що дозволяє підприємству раціонально організувати документообіг; самостійно обґрунтовувати та розробляти облікову політику; підвищувати аналітичність та достовірність облікових даних; своєчасно формувати інформацію, необхідну для управління нематеріальними активами та визначення резервів підвищення ефективності їх використання.

1. Основи організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів і його нормативно – правове забезпечення

Нематеріальні активи є достатньо новим об'єктом бухгалтерського обліку, який згідно з дослідженням А. Б. Бутнік-Сіверського узагальнює особливі види вкладень капіталу підприємства, а також важливі для нього економічний потенціал і фінансову стабільність [2, с. 19]. Перші економічні дослідження, в яких нематеріальні активи розглядалися як об'єкти обліку, відносяться до кінця ХІХ століття – 30-х років ХХ століття, наслідком яких стало формування першого нормативного акту – бюлетеня «Амортизація нематеріальних активів», що був виданий Комітетом з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів у 1944 році.

Автор Бутинець Ф.Ф. дає таке визначення нематеріальних активів – це об'єкти інтелектуальної, промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством.

В економічній літературі під нематеріальними активами розумію, належні підприємству цінності, які не є фізичними, речовими об'єктами, а які мають вартісну, грошову оцінку.

В 2000 році Рада з МСБО приступила до реалізації нового проекту Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ)¹ з «Об'єднання бізнесу», в межах якого передбачалося регулювання:

- обліку перевищення частки покупця у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, над вартістю угоди;
- обліку гудвілу і нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу;
- сутності поняття «ідентифікованих» стосовно НА;
- строку корисного використання та нарахування амортизації нематеріального актива [22, с. 844-845].

¹ International Financial Reporting Standards (IFRS)

Перший етап проекту завершився опублікуванням у березні 2004 р. Радою з МСБО МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» і нових редакцій МСБО 36 «Зменшення корисності активів» і МСБО 38 «Нематеріальні активи», що дозволило значно розширити перелік НА, які підприємство повинно визнавати в обліку при об'єднанні бізнесу. В межах другого етапу проекту в червні 2005 р. були опубліковані три вдосконалені і приведені до відповідного рівня проекти МСФЗ 3 [11], МСБО 36 [13] і МСБО 38 [12], які на даний час регулюють методику бухгалтерського обліку НА.

При проведенні реформи бухгалтерського обліку в Україні у 1999 році наказом Мінфіну України від 18.10.99 р. № 242 було затверджено (П(С)БО) 8 «Нематеріальні активи» [19], який є основним нормативним актом бухгалтерського відображення нематеріальних активів у звітності вітчизняних підприємств.

З точки зору бухгалтерського обліку для розуміння сутності нематеріальних активів визначальним виступає поняття «активи», яке згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розглядається як «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [14]. Нематеріальні активи складають підрозділ цієї групи і визначаються як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані [19]. Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані [12].

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них визначає Положення (Стандарт) Бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Крім П(С)БО 8, в обліку необхідно користуватися Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327, а також нормами

Податкового кодексу України. На міжнародному рівні діє Міжнародний стандарт 38 «Нематеріальні активи». На порівнянні цих документів і будуть розглянуті проблемні питання обліку нематеріальних активів.

Визначення поняття нематеріального активу для бухгалтерського обліку повинно трактуватися однаково в усіх нормативних документах, мати однозначне розуміння, бути доступним не тільки для бухгалтера, спеціаліста-аналітика, але й також і для користувачів фінансової звітності.

Визначення поняття нематеріального активу, які наводяться в П(С)БО 8, МСБО 38, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, Податковому кодексі України, наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття нематеріального активу

Джерело	Визначення нематеріального активу
П(С)БО 8	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
МСБО 38	Немонетарний актив, що його можна ідентифікувати, без фізичної субстанції, який утримується для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації))
Податковий кодекс України	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної 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

Аналізуючи наведені визначення нематеріального активу, можна зробити висновки, що існують розбіжності у визначенні поняття

нематеріального активу, які мають своє пояснення, але для достовірності відображення в обліку та звітності важливо мати одне доступне для розуміння визначення нематеріального активу:

- 1) критеріями визначення нематеріального активу в перших трьох документах є: немонетарний актив;
- 2) може бути ідентифікований;
- 3) тільки в Податковому кодексі це: право власності на результати інтелектуальної діяльності, промислової діяльності та інші аналогічні права;
- 4) у П(С)БО нематеріальний актив не має матеріальної форми, а у МСБО – без фізичної субстанції;
- 5) тільки в МСБО визначається, для чого утримується нематеріальний актив;
- б) тільки в Методичних рекомендаціях нематеріальні активи визначаються незалежно від строку їх корисного використання.

У визначенні нематеріального активу зазначено, що це актив, який не має матеріальної форми, що вказує на особливість нематеріального активу. Це достатньо зрозуміло, проблемних питань немає, а тому у визначенні нематеріального активу має свою необхідність, доречність, зрозумілість, однозначне тлумачення як одна з особливостей нематеріального активу.

У визначенні нематеріального активу згідно з П(С)БО 8 є умова, критерій його визнання – це немонетарний актив, який може бути ідентифікований. У нормативних документах України нема пояснення терміна «ідентифікація».

В енциклопедичному словнику: ідентифікація – визнання тотожності, ототожнення об'єктів, опізнання. Згідно з МСБО 38, параграф 12: Актив відповідає критерію можливої ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо він:

- 1) може бути відокремлений, тобто має можливість його відокремлення або відокремлення суб'єкта господарювання та продажі,

передачі, ліцензуванні, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним контрактом, активом або зобов'язанням;

2) або виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав, незалежно від того, можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або від інших прав і зобов'язань.

Таким чином, ідентифікація означає, що об'єкт нематеріального активу може бути виділений, відокремлений від інших об'єктів. Як вже відзначалося, об'єктом обліку нематеріальних активів, виходячи з переліку груп нематеріальних активів, згідно з П(С)БО 8 виступає право. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що юридичний аспект ідентифікації об'єкта нематеріального активу є одним із головних на сьогодні.

Для розуміння використання терміна «ідентифікувати» в практиці обліку необхідно внести в П(С)БО 8 доповнення. Це може бути доповнення Загальних положень П(С)БО 8 п. 4, де наводяться значення термінів, які використовуються в П(С)БО 8, або можна доповнити цей розділ додатковою статтею «ідентифікація», де визначити, що таке ідентифікація та яким чином об'єкт може бути ідентифікованим, тобто визначити методи ідентифікації нематеріальних активів, що буде доцільним і корисним для бухгалтерів, спеціалістів-аналітиків

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має істотного значення для їх використання у господарській діяльності, що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, гудвіл, які забезпечують його власнику (власникам) перший прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу.

Науковці, при дослідженні проблем обліку нематеріальних активів постійно намагаються уточнити дефініцію «нематеріальні активи». Окремі погляди на сутність даної категорії наведено в табл. 2.

Підходи науковців до трактування поняття «нематеріальні активи»

№ з/п	Автор	Сутність нематеріальних активів
1	Польова Т.В.	Законодавчо визнані необоротні активи підприємства, у вигляді різних прав, що мають цільове призначення, реальну вартість та здатні приносити їх власникові (користувачеві) прибуток або іншу користь
2	Бразілій Н.М.	Нематеріальні активи є одним із видів ресурсів підприємства, які являють собою різні права і привілеї, в тому числі отримані за рахунок інтелектуальної діяльності об'єкти інтелектуальної власності, що дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигід порівняно з конкурентами
3	Криштопа І.І.	Нематеріальний актив – немонетарний актив, що не має матеріальної форми, як ресурс підприємства, контрольований ним у результаті минулих подій, що має матеріальний носій, підтверджений майновими правами, використання якого приведе до одержання майбутніх економічних вигід у майбутньому, може бути ідентифікований, достовірно оцінений і використовуватися терміном понад 12 місяців у різних видах діяльності суб'єкта господарювання
4	Лепетан І.М.	Вартісно виражені немонетарні активи, об'єкти права власності, які є частиною інтелектуального капіталу підприємства, що створені самостійно або залучені зі сторони та здатні приносити економічну вигоду

Правильність організації обліку та контролю за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві забезпечується затвердженням наказу про облікову політику (рис.1.).

В наказі обов'язково необхідно передбачити:

1) основні первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообігу;

- 2) діапазон строків корисного використання нематеріальних активів;
- 3) метод та порядок нарахування амортизації нематеріальних активів;
- 4) перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;
- 5) порядок оцінки нематеріальних активів та визначення ліквідаційної вартості;
- 6) список осіб, на яких буде покладено відповідальність за збереження інформації;
- 7) облік орендованих нематеріальних активів.



Рис. 1. Основні положення з обліку нематеріальних активів, що наводяться в наказі про облікову політику

Основними ознаками нематеріальних активів є:

- 1) відсутність матеріально-речової форми;
- 2) використання протягом тривалого проміжку часу;
- 3) здатність приносити користь підприємству;
- 4) високий ступінь невизначеності розмірів можливого майбутнього прибутку завдяки їх використанню.

Для оперативного вирішення проблем, пов'язаних із використанням та обліком нематеріальних активів, на підприємстві доцільно створити спеціальну, постійно діючу комісію, до складу якої слід включити керівників або провідних фахівців функціональних підрозділів підприємства.

В разі потреби до участі в роботі комісії можуть запрошуватись консультанти, аудитори, експерти з інших організацій.

Основними функціями, які має виконувати комісія, є:

- 1) розгляд пропозицій (документів) щодо придбання або самостійного створення відповідних об'єктів нематеріальних активів;
- 2) складання проектів угод на придбання нематеріальних активів;
- 3) оцінка нематеріальних активів під час їх придбання і реалізації;
- 4) встановлення термінів корисного використання нематеріальних активів;
- 5) інформування керівництва підприємства про необхідність переоцінки балансової вартості нематеріальних активів;
- 6) проведення інвентаризації нематеріальних активів та здійснення контролю за їх використанням;
- 7) оформлення первинної облікової та іншої документації з питань, пов'язаних з придбанням, переміщенням, продажем, передачею та ліквідацією нематеріальних активів, а також інші функції.

Постійним членом комісії має бути працівник бухгалтерії, на якого слід покласти відповідальність за зберігання оригіналів документів (угод, авторських свідоцтв, протоколів оцінки, актів приймання-передачі виконаних

робіт, ліцензій тощо) та оригіналів машинних носіїв інформації (дискети, компакт-диски, засоби ZIP тощо) всіх об'єктів нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкту за певними групами.

Група нематеріальних активів – це сукупність нематеріальних активів однотипних за призначенням та умовами використання.

Тепер розглянемо детальніше, що входить в кожну із цих груп:

1) до першої групи входить користування надрами та іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище та інші аналогічні права;

2) до другої групи належить право користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщення, інші аналогічні права;

3) до третьої групи належать товарні знаки, торгові марки, фірмові назви, інші аналогічні права;

4) до четвертої групи належать права на винаходи, на корисні моделі, на промислові зразки, на сорт рослин, на породи тварин, на ноу-хау, на захист від недобросовісної конкуренції, інші аналогічні права;

5) до п'ятої групи належать авторські права на літературні і музикальні твори, на програми для ЕОМ, на бази даних, інші аналогічні права;

б) до шостої групи належить гудвіл;

7) до сьомої групи входить право на провадження діяльністю, на використання економічних та інших привілеїв, інші аналогічні права.

Розглянемо детальніше окремі групи нематеріальних активів (табл. 3).

Таблиця 3

Характеристика окремих об'єктів нематеріальних активів

Група нематеріальних активів	<i>Складові групи</i>
1	2
Право користування надрами та іншими ресурсами природного середовища	Права на користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин, на використання водних, біологічних та інших ресурсів, яке будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону тощо.

Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	Права на користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією про стан та можливості господарського використання елементів природного середовища.
Право користування земельною ділянкою	Право покупця на подальше господарське або інше користування земельною ділянкою. До цього права відноситься також право оренди земельної ділянки .
Товарні знаки і грошові марки	Зареєстровані символи, знаки, слова, речення які дають власнику право виплати або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послуги.
Фірмова назва	Найменування юридичної особи: права і обов'язки підприємств, пов'язані із використанням фірмового найменування, визначаються чинним законодавством.
Право на корисні моделі	Об'єктом корисної моделі може бути конструктивне виконання пристрою тощо
Право на промислові зразки	Виключні привілеї на використання художньо-конструкторських рішень (дизайн), що визначають зовнішній вигляд продукції
Право на сорт рослин	Затверджує авторство на сорт та виключне право на його використання. Список родів та видів рослин, на сорті яких видаються патенти, визначається Кабінетом Міністрів України
Ноу- хау	Сукупність технологій, технічних, технологічних комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду необхідних для організації того чи іншого виду виробництва
Програми для ЕОМ	Набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи в будь якому іншому вигляді, виражених у формі, яку читає машина, та які приводять дію для досягнення певної мети або результату. Це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктивному коді, включаючи підготовчі матеріали та аудіовізуальні відображення одержані внаслідок розробки комп'ютерної програми. Поняття комп'ютерна програма не поширюється на поняття "база даних"
Бази даних	Сукупність творів даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі електронній, підбір та розташування складових частин якої та її упорядкування і результатом творчої праці, і складові частини якої є доступними і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів
Право на використання економічних та інших привілеїв	Права на користування податковими, господарськими та іншими привілеями. Визначаються на підставі документів, що засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою адміністрацією

Гудвіл	Переваги, які отримує покупець при купівлі вже існуючого та діючого підприємства порівняно з організацією самостійного нового підприємства ва. Ці переваги можуть бути пов'язані з наявністю постійної клієнтури, вигідним місцезнаходженням, домінуючою позицією на ринку товарів (робіт, послуг) висококваліфікованим персоналом тощо. Гудвіл виникає лише в момент купівлі-продажу підприємства як цілісного майнового комплексу і відображається в бухгалтерських записах лише покупця .
--------	--

Питання визначення права власності на об'єкт нематеріальним активів регулюється Законами України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», «Про авторське право і суміжні права», «Про охорону прав на промислові зразки» та ін. Історично склалося так, що права, що виникають із авторських та інших договорів на твори науки, літератури, мистецтва і об'єкти суміжних прав, на програми для ЕОМ, бази даних та інші називаються «авторськими правами» і відносяться до авторського права (тобто до одного із розділів цивільного права). Відповідно твори науки, літератури, мистецтва, програми для ЕОМ, бази даних інші подібні облікові об'єкти називаються «об'єктами авторських прав». Суміжні права є також частиною авторського права.

Права, що виникають із патентів на винаходи, промислові зразки, селекційні досягнення, із посвідчень на корисні моделі, товарні знаки та знаки обслуговування або з ліцензійних договорів на їх використання, вважаються промисловою власністю. В свою чергу винаходи, промислові зразки, селекційні досягнення, корисні моделі, товарні знаки та знаки обслуговування, а також назви місць походження товарів називають «об'єктами промислової власності». До промислової власності відноситься також право на захист від недобросовісної конкуренції, яке має велике значення для правового забезпечення комерційної діяльності.

Авторське право, промислова власність, а також право па ноу-хау об'єднуються загальним поняттям «інтелектуальна власність». Відповідно всі об'єкти авторського права (та суміжних прав в тому числі), об'єкти

промислової власності, а також ноу-хау є об'єктами інтелектуальної власності.

Авторське право і право власності на матеріальний об'єкт, в якому втілено твір, не залежить від одного. Відчуження матеріального об'єкта, в якому втілено твір, не означає відчуження авторського права і навпаки.

Об'єкти авторського права:

1. Літературні письмові твори белетристичного, публіцистичного, наукового-технічного або іншого характеру (книги, брошури, статті тощо).
2. Виступи, лекції, промови, проповіді та інші усні твори.
3. Комп'ютерні програми.
4. Бази даних.
5. Музичні твори з текстом і без тексту.
6. Драматичні, музично-драматичні твори, пантоміми, хореографічні та інші твори, створені для сценічного показу, та їх постановки.
7. Аудіовізуальні твори.
8. Твори образотворчого мистецтва.
9. Твори архітектури, містобудування і садово-паркового мистецтва.
10. Фотографічні твори, у тому числі твори, виконані способами, подібними до фотографії.
11. Твори ужиткового мистецтва, у тому числі твори декоративного ткацтва, кераміки, різьблення, ливарства, з художнього скла, ювелірні вироби тощо, якщо вони не охороняються законами України про правову охорону об'єктів промислової власності.
12. Ілюстрації, карти, плани, креслення, ескізи, пластичні твори, що стосуються географії, геології, топографії, техніки, архітектури та інших сфер діяльності.
13. Сценічні обробки творів, зазначені у пункті 1 цієї частини, і обробки фольклору, придатні для сценічного показу.
14. Похідні твори.

15.Збірники творів, збірники обробок фольклору, енциклопедії та антології, збірники, звичайних даних, інші складені твори за умови, що вони є результатом творчої праці за добром, координацією або упорядкуванням змісту без порушення.

16.авторських прав на твори, що входять до них як складові частини;

17.Тексти перекладів для дублювання, озвучення, субтитрування українською та іншими мовами іноземних аудіовізуальних творів.

Відповідно до Закону «Про авторські і суміжні права» власникові матеріального об'єкта, в якому втілено оригінал твору образотворчого мистецтва чи архітектури, не дозволяється руйнувати цей об'єкт без попереднього пропонування його авторові твору за ціну, що не перевищує вартості матеріалів, витрачених на його створення. Якщо збереження об'єкта, в якому втілено оригінал твору, є неможливим, власник матеріального об'єкта, в якому виражено оригінал твору, повинен дозволити авторові зробити ксерокопію твору у відповідній формі, а якщо це стосується архітектурної споруди - фотографії твору.

2. Організація обліку надходження нематеріальних активів

Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку розроблена класифікація нематеріальних активів у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8 [19], а саме:

– права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

– права користування майном (право на користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

– права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– авторське право та суміжні з ними права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Однак розглянута класифікація нематеріальних активів не єдина. Так, у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [12] у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких відносять:

- назви брендів;
- заголовки та назви видань;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, патенти й інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- рецепти, формули, моделі, проекти й прототипи; – нематеріальні активи на етапі розроблення.

Аналіз підходів до класифікації нематеріальних активів учених-економістів свідчить, що запропоновані ними ознаки класифікаційних груп різняться за змістом і кількістю.

Так, І.А. Бігдан [1] для класифікації нематеріальних активів пропонує встановлювати такі ознаки:

- об'єкт права;
- функціональне призначення;
- спосіб придбання; – характер володіння;
- наявність зносу;
- термін корисного використання; застосування у діяльності;
- період отримання очікуваних економічних вигод; – рівень правової охорони;
- місце використання;
- можливість ідентифікації;
- спосіб оцінювання;
- джерела придбання;
- характер участі у виробництві продукту;
- вплив на фінансовий результат;
- ступінь ліквідності;
- ступінь ризику вкладень капіталу в активи.

На думку Т.В. Польової [5], для раціональної організації обліку та ефективного управління нематеріальними активами необхідно класифікувати їх за такими ознаками:

- видами прав;
- станом використання;
- строком корисного використання;
- періодом отримання очікуваної економічної вигоди;
- ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи;
- напрямами вибуття.

Класифікацію, в якій визначну роль відіграє правове обґрунтування використання нематеріальних активів, наводить Л.Ю. Мельник. Поділ об'єктів відбувається за такими ознаками:

- напрямами вибуття;

- характером функцій у суспільстві;
- правами використання нематеріальних активів;
- господарсько-обліковими ознаками;
- ознаками цілого;
- способом отримання;
- наявністю творчого елемента;
- з точки зору обліку;
- згідно з європейськими стандартами.

При організації обліку нематеріальних активів необхідно пам'ятати, що деякі з них підлягають обов'язковій державній реєстрації (рис. 2.).

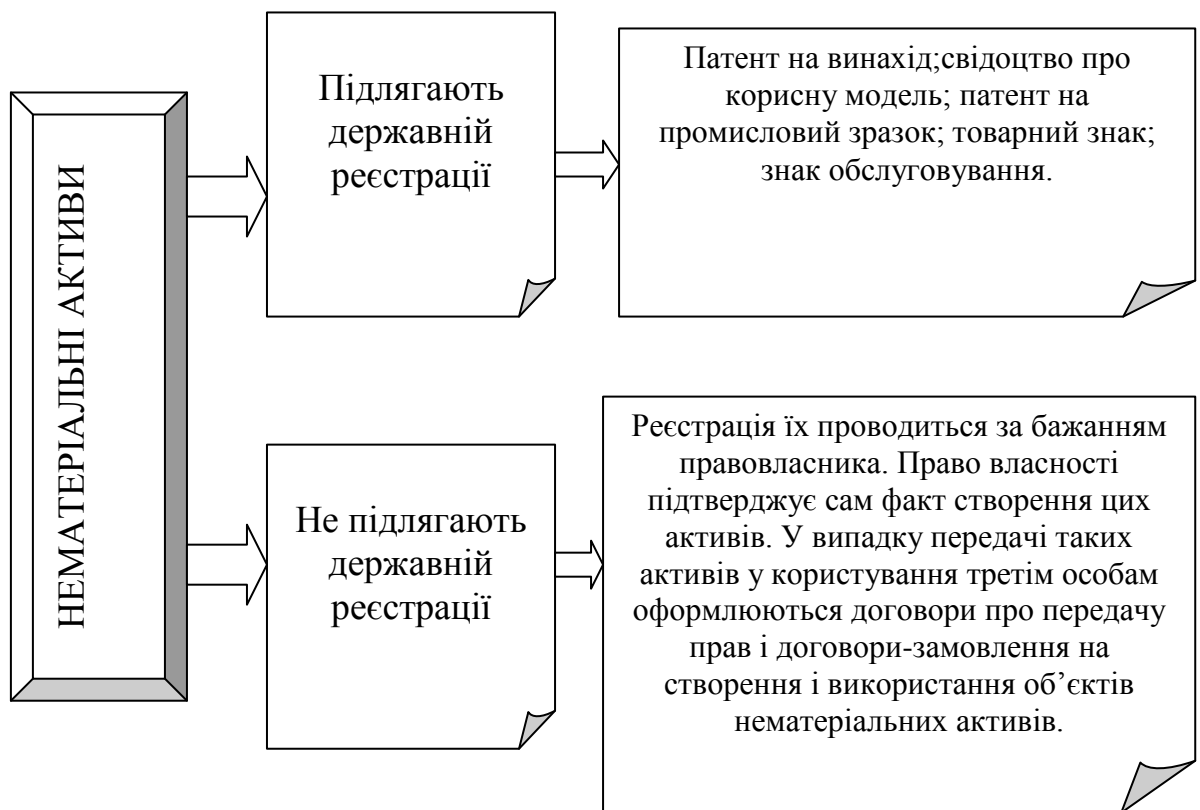


Рис.2. Класифікація нематеріальних активів за необхідністю державної реєстрації

Нематеріальні активи, виготовлені власними силами підприємства, відображаються в обліку лише у разі відповідності наступним критеріям (рис. 3).



Рис. 3. Критерії відображення нематеріальних активів, одержаних в результаті розробки

Таку класифікацію наведено і в інших нормативно-правових документах. Вона дозволяє віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою та привласнити номер облікового рахунку.

Саме належність нематеріального активу до певної з наведених класифікаційних груп впливає на процедуру проведення їх ідентифікації.

Якщо нематеріальні активи перестають відповідати цим критеріям, то всі витрати, які були понесені у зв'язку з їх придбанням чи створенням, визнаються як витрати звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання їх в майбутньому нематеріальними активами.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- 1) витрати на дослідження;
- 2) витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- 3) витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- 4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- 5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства.

Після зарахування об'єкта нематеріальних активів на баланс підприємства передбачені випадки, за яких проводиться збільшення їх первісної (балансової) вартості:

1) понесення підприємством витрат, пов'язаних з удосконаленням таких нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісне очікуваних майбутніх економічних вигод;

2) проведення дооцінки балансової вартості об'єктів нематеріальних активів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів у придатному для використання стані та одержання первісне визначеного розміру економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Так як особливою ознакою нематеріальних активів є відсутність матеріальної форми, важливе значення набуває документ, що ідентифікує нематеріальні активи, тобто підтверджує існування об'єкту нематеріальних

активів. Наприклад, право користування землею приймається на облік на підставі оформленої відповідно до чинного законодавства документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Права на ноу-хау обліковуються як об'єкти нематеріальних активів, у разі наявності наступних первинних документів, серед яких:

- 1) документи, що підтверджують факт створення цих активів, наприклад, кошториси витрат;
- 2) акти приймання-передачі для обліку введення об'єктів в експлуатацію;
- 3) положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;
- 4) накази про віднесення конкретних об'єктів до ноу-хау;
- 5) протоколи визначення строків корисного використання об'єктів ноу-хау.

Актуальною проблемою сучасного обліку є здатність достовірно відображати інформацію про нематеріальні активи у фінансовій та інших видах звітності. Запорукою цього є процес визначення реальної науково-обґрунтованої цінності об'єкта нематеріальних активів – оцінка. Особливістю останньої є наявність цільового характеру та відсутність єдиного універсального методу. Достовірна та науково - обґрунтована оцінка має особливе значення при включення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу, при злитті підприємств або поділу організації для визначення майнових частин у статутному капіталі, при складанні фінансової звітності, оцінці застави під отримуваний кредит, визначенні збитків при виявленні порушення прав на об'єкти інтелектуальної власності і т.і.

Згідно з п. 6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [19]. Поняття «вартості» активу є домінантним у бухгалтерському обліку, тому облікова практика, враховуючи різні способи її розрахунку, використовує різні терміни для її трактування. В таблиці 4 нами розглянуто різні види вартості, які можуть бути застосовані для обліку нематеріальних активів.

Таблиця 4

Види вартості нематеріальних активів у межах системи бухгалтерського обліку

<i>Вид вартості</i>	<i>Сутність</i>
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/ установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Амортизаційна вартість	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)

У момент первісного визнання як об'єкта бухгалтерського обліку нематеріальні активи слід оцінювати за первісною вартістю, що згідно з П(С)БО 7, визначається як історична (фактична) собівартість необоротних

активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [21]. У табл. 5 розглянуто особливості формування первісної вартості нематеріальних активів в обліку, враховуючи різні шляхи їхнього надходження.

Усі види нематеріальних активів відображаються в балансі підприємства за первісною вартістю (історичною собівартістю) в статті нематеріальні активи.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій, пов'язаних з отриманням або наданням права на використання об'єктів інтелектуальної власності (крім права користування найменуванням місця походження товару), здійснюється на основі укладання між правовласником і користувачем:

Таблиця 5

Способи формування первісної вартості нематеріальних активів

№ з/п	Шляхи надходження НА на підприємстві	Первісна вартість включає
1	Окреме придбання	- ціну (вартість) придбання (крім отриманих знижок) - мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню - інші витрати, що безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»)
2	Обмін на подібний актив	Залишкову вартість переданого НА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю НА, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
3	Обмін на неподібний	Справедливу вартість переданого немонетарного активу, збільшену (зменшену) на суму грошових коштів чи їх

	актив	еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Безоплатно отриманий	Справедливу вартість на дату отримання з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НА
5	Внесений у зареєстрований капітал	Погоджену засновниками (учасниками) підприємства їх справедливу вартість з урахуванням витрат, що формують первісну вартість придбаного НА
6	Отримані внаслідок об'єднання підприємств	Справедливу вартість
7	Створений власними силами	- прямі витрати на оплату праці - прямі матеріальні витрати - інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)

Документальне оформлення надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони силами підприємства чи придбані у інших юридичних або фізичних осіб (рис. 4.).

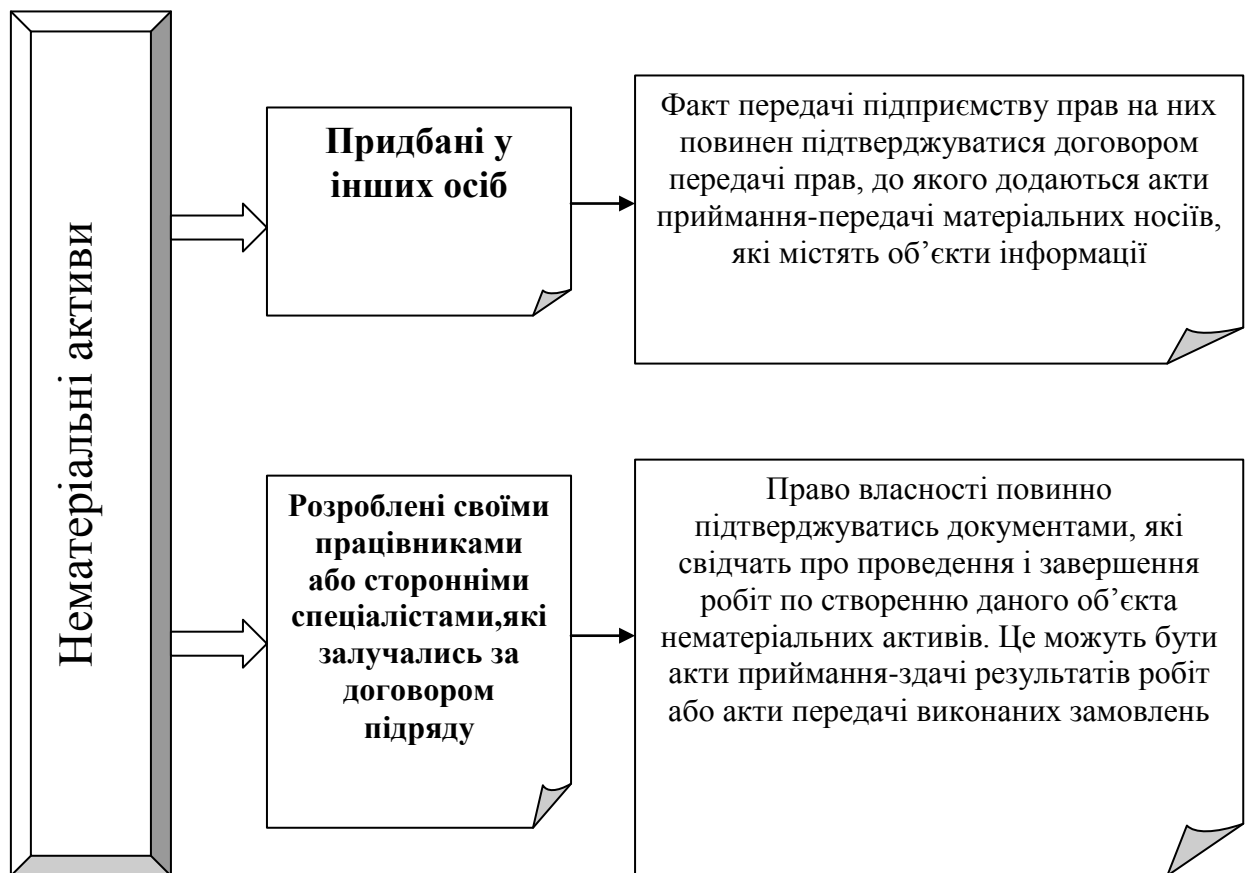


Рис. 4. Документальне оформлення нематеріальних активів

Придбання підприємством вже створених іншими юридичними і фізичними особами об'єктів виключних прав може здійснюватися на основі наступних цивільно-правових договорів:

- 1) авторських договорів про використання твору;
- 2) ліцензійних договорів тощо.

Важливою проблемою, яку необхідно вирішувати в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір бланків форм первинних документів. Зазвичай, для ведення обліку господарських операцій щодо нематеріальних активів використовують типові міжвідомчі форми, які затверджує Держкомстат України для обліку основних засобів, Міністерством фінансів України затверджено також реєстри для ведення обліку операцій з нематеріальними активами:

- 1) форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нараховані амортизації (зносу) за рік» – використовується для аналітичного обліку нарахування амортизації (зносу), реєстрації надходження, вибуття, зміни вартості та інших операцій;

- 2) відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів використовується для аналітичного обліку протягом звітного періоду придбання (утворення) нематеріальних активів, для відображення інформації щодо їх переоцінки, зменшення і відновлення корисності, вибуття нематеріальних активів.

Враховуючи практику ведення аналітичного обліку основних засобів, для обліку кожного об'єкту нематеріальних активів на підприємстві пропонується використовувати реєстраційну картку/

Реєстраційні картки виписує бухгалтерія на підставі актів приймання-передачі нематеріальних активів та інших документів (свідоцтв, ліцензій тощо).

Уся сукупність реєстраційних карток повинна зберігатися в бухгалтерії у спеціальних коробках згідно з класифікацією нематеріальних активів, за

окремими групами та підгрупами (класами), відповідно до підрозділів та осіб, відповідальних за їх використання.

Кожна реєстраційна картка повинна мати індивідуальний номер, який присвоює бухгалтерія. Найкраще нумерацію реєстраційних карток здійснювати за порядковою системою. Для забезпечення однозначності присвоєння карткам реєстраційних номерів необхідно завести спеціальний журнал.

На підприємствах, де облік ведеться комп'ютеризовано, журнал обліку реєстраційних карток та описи реєстраційних номерів нематеріальних активів можна не заводити, а за аналогічними формами, за наявності надходження нематеріальних активів, використовувати машинограми, як слід підшивати у відповідні папки.

Для забезпечення однозначності присвоєння обліковим об'єктам нематеріальних активів реєстраційних номерів необхідно з кожної класифікаційної підгрупи (класу) завести спеціальні книги.

При визначенні терміну корисного використання нематеріальних активів підприємство враховує:

- 1) строки корисного використання цього активу підприємством;
- 2) науково-технічний прогрес;
- 3) зміну попиту на продукцію, товари, роботи, послуги, які виробляються за допомогою цього активу (моральний знос);
- 4) юридичні чи інші обмеження на його використання тощо.

Для окремих груп нематеріальних активів підприємства можуть визначати строк корисного використання виходячи з кількості продукції або іншого натурального показника обсягу робіт, очікуваного до отримання в результаті використання цього об'єкту.

Отже, можна зазначити, що:

- нематеріальні активи є права на ті або інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти;

- права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки з договорів (авторський договір, ліцензійний договір, договір закупівлі-продажу тощо), оскільки саме зі змісту договорів випливає, що підприємство набуває тих або інших прав і привілеїв. У цьому випадку дуже важливо, щоб у договорі були чітко визначені умови, за яких особа, що придбає ці права, може ними користуватися;

- права, що зараховуються на баланс як необоротні нематеріальні активи: існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до підприємства та собівартість активу можна достовірно оцінити.

3. Організація обліку амортизації нематеріальних активів

Порядок нарахування амортизації на нематеріальні активи описаний в п. 25-31 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», передбачає нарахування амортизації на нематеріальні активи протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років. Відповідно до п. 27 П(С)БО 8 метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. У більшості випадків амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу [19].

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує не відмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок

існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [16, с. 127].

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (табл. 6).

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів в процесі їх виробничого використання. Вона покликана компенсувати витрати, понесені підприємством при їх придбанні, і забезпечити формування джерела фінансування майбутніх придбань відповідних активів.

Таблиця 6

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів [18]

№ з/п	Групи нематеріальних активів	Строк дії права користування
1	група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
2	група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
3	група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
4	група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
5	група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 років
6	група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

У Податковому кодексі України йдеться про те, що розрахунок амортизації нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України, підпунктами 138.3.2-138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу [18].

Амортизаційні відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття.

Протягом строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів амортизація його не зупиняється, окрім випадків консервації підприємства. Нарухування амортизаційних відрахувань не залежить від фінансового результату діяльності підприємства.

При визначенні строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів підприємства повинні враховувати:

- 1) строк корисного використання подібних активів;
- 2) моральний знос, що передбачається;
- 3) правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Підприємства при визначенні строку корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів можуть обрати один з трьох можливих варіантів (рис. 5).

Метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод.

Якщо умови отримання майбутніх економічних вигод визначити неможливо, то застосовується метод рівномірного нарахування амортизації.

Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», що розглянуто в пункті 10.1.

Термін корисного використання нематеріальних активів та метод амортизації підлягає перегляду в кінці звітного періоду, якщо в наступному періоді очікуються суттєві зміни цього терміну порівняно із його первісною вартістю.



Рис 5. Можливі способи визначення строку корисного використання та норм амортизації об'єктів нематеріальних активів

Амортизаційні відрахування по нематеріальних активах відображаються в бухгалтерському обліку того звітного періоду, до якого вони відносяться, і нараховуються незалежно від результатів діяльності підприємства в звітному періоді.

Зміна методу нарахування амортизації нематеріальних активів відображається як зміна облікової політики відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Порядок застосування методів амортизації визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Нарахування амортизації нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними як при нарахуванні амортизації основних засобів (рис. 6).

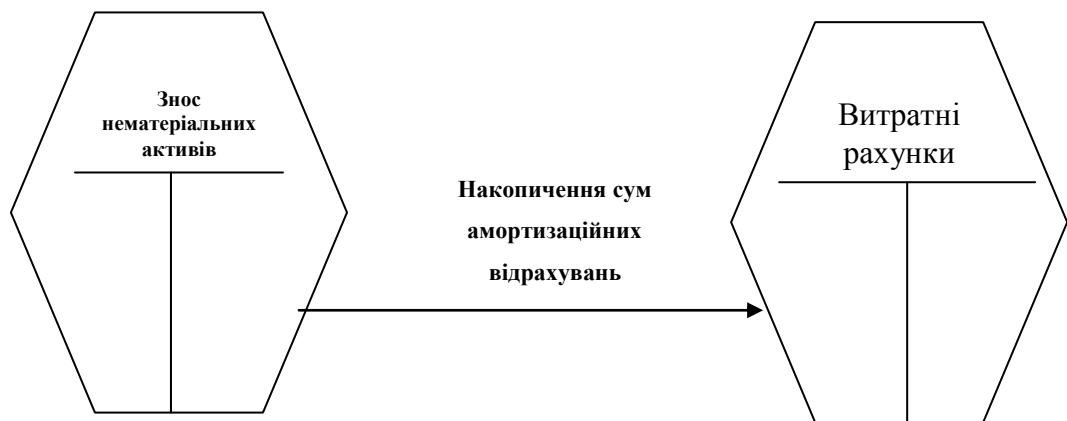


Рис. 6. Схема обліку амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах

4. Організація обліку руху нематеріальних активів

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- 1) реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- 2) реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- 3) здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;

- 4) безкоштовної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- 5) ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- б) недостача нематеріальних активів, виявлена при інвентаризації.

При цьому фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Вибуття нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними, до проводок при вибутті основних засобів які наведено у (таблиці 7.)

Таблиця 7

Бухгалтерські проводки з обліку ліквідації нематеріальних активів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Ліквідація нематеріальних активів			
1.	Списано знос ліквідованих нематеріальних активів	131"Знос основних засобів"	12"Нематеріальні активи"
2.	Відображено залишкову вартість ліквідованих нематеріальних активів	976"Списання необоротних активів"	12"Нематеріальні активи"
3.	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією нематеріальних активів	976"Списання необоротних активів"	66"Розрахунки за виплатами працівників"
4.	Відображено доходи від ліквідації нематеріальних активів	20"Виробничі запаси"	746"Інші доходи "
5.	Відображено фінансовий результат від ліквідації нематеріальних активів	793"Результати іншої діяльності"	976"Списання необоротних активів"
		746"Інші доходи "	793"Результати іншої діяльності"

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Д-т рах. 423 «Накопичені курсові різниці»

К-т рах. 441 «Прибуток нерозподілений»

В бухгалтерському обліку незаамортизована вартість нематеріального активу списується за рахунок власних коштів підприємства.

При ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу (як, наприклад, у разі продажу), тому в бухгалтерському обліку ця операція відображається таким чином:

Д-т рах. 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»,

*К-т рах. 125 «Авторське право та суміжні з ними права» - на суму
нарахованого зносу ;*

Д-т рах. 976 «Списання необоротних активів»,

*К-т рах. 125 «Авторські права та суміжні з ними права» - на залишкову
вартість;*

Д-т рах. 793 «Результат іншої діяльності»,

К-т рах. 976 «Списання необоротних активів».

Операції зі списання нематеріального активу у зв'язку з неможливістю його подальшого використання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Необхідно пам'ятати, що в умовах конкуренції та високої цінності нематеріальних активів керівництво підприємства повинно вжити певних заходів для їх захисту, включаючи фізичну охорону, своєї промислової та іншої інтелектуальної власності.

Приклад, стосовно промислових таємниць або ноу-хау необхідно обов'язково призначити осіб, які б відповідали за збереження інформації, що містить ноу-хау; обмежити коло осіб, які мають доступ до цієї інформації; розробити посадові інструкції для осіб, які зберігають таку інформацію; порядок доступу та ознайомлення з ноу-хау тощо.

Одним з шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної інвентаризації. При проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідно перевірити:

- 1) наявність документів, що підтверджують права на їх використання;
- 2) правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі.

В бухгалтерському обліку операції щодо відображення результатів інвентаризації будуть наступними (таблиця 8):

Таблиця 8

Бухгалтерські операції при відображенні результатів інвентаризації

№ п/п.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Лишки нематеріальних активів			
1	Оприбутковано лишки нематеріальних активів, виявлених при інвентаризації	12 «Нематеріальні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
Недостача нематеріальних активів			
Якщо винна особа не встановлена			
2	Виявлено недостачу нематеріальних активів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	12 «Нематеріальні активи»
3	Відображено недостачу нематеріальних активів на позабалансовому рахунку	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	—
Якщо винна особа встановлена			
4	Списано знос нематеріальних активів, недостачу яких виявлено при інвентаризації	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
5	Списано на витрати суму залишкової вартості нематеріальних активів, недостачу яких виявлено при інвентаризації	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»

6	Відображено суму, що підлягає відшкодуванню винною особою в розмірі фактичної недостачі	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
7	Відображено суму, що дорівнює різниці між розміром матеріальної шкоди та балансовою вартістю нематеріальних активів	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
8	Відображено суму, що підлягає сплаті до бюджету	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Правильна та раціональна організація системи синтетичного і особливо аналітичного обліку дасть змогу налагодити відповідний контроль за доцільністю інвестування коштів у придбання або створення нематеріальних активів, їх використанням, амортизацією та своєчасним списанням з балансу.

Початковим і надзвичайно важливим етапом організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів є їх класифікація, яка забезпечує швидше та оперативніше отримання інформації по кожному об'єкту.

Для раціональної організації обліку нематеріальних активів на підприємствах слід використовувати реєстраційні картки з відповідним присвоєнням реєстраційних номерів кожному об'єкту. З цією метою раціонально використовувати класифікацію, яка запропонована П(С)БО 8 та співпадає з класифікацією, передбаченою Планом рахунків.

Вибуття нематеріальних активів може бути пов'язано з: неможливістю отримання надалі економічних вигод від його використання, безоплатною передачею, продажем тощо.

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- 1) реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);

- 2) реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- 3) здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- 4) безкоштовної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- 5) ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- 6) недостача матеріальних активів, виявлена при інвентаризації.

При цьому фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Операції зі списання нематеріального активу у зв'язку з неможливістю його подальшого використання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Одним з шляхів контролю за збереженням об'єктів нематеріальних активів є проведення своєчасної і правильної інвентаризації. У зв'язку зі специфічними характеристиками необоротних активів, насамперед, із відсутністю матеріальної форми, їх інвентаризація має певні особливості. При інвентаризації нематеріальних активів перевіряється наявність відповідних необхідних для ведення обліку первинних бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують їх фактичну наявність та право власності підприємства на них, а також правильність документального оформлення об'єктів.

При інвентаризації нематеріальних активів необхідно передбачити перевірку наступного (рис.7).

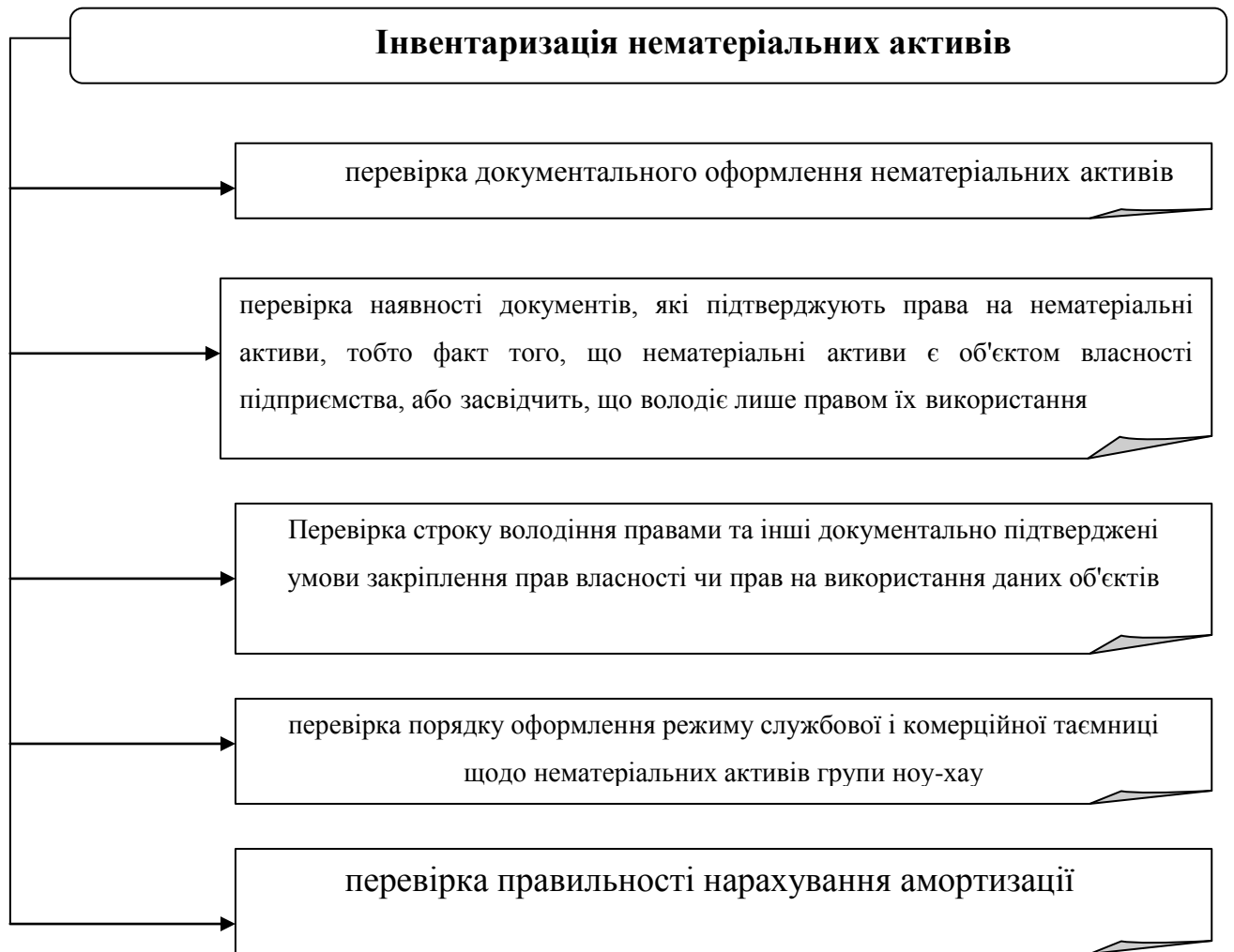


Рис. 7. Основні завдання інвентаризації нематеріальних активів

Отже, необхідно усвідомити, що раціональна організація бухгалтерського обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів залежить, передусім, від визначення терміну корисного використання, методу нарахування амортизації, а також від інших факторів, які зазначаються в Наказі про облікову політику підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Реформування бухгалтерського обліку в Україні згідно з міжнародними стандартами сприяє відповідним змінам у системі обліку і звітності, які відображають процеси ринкової трансформації вітчизняної економіки.

Методологічні засади обліку нематеріальних активів регулює П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, основні положення якого збігаються з одноіменним міжнародним стандартом 38. Визначення поняття “нематеріальний актив” згідно П(С)БО 8 та МСБО 38 майже однакове – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми й може бути ідентифікований (відособлений від підприємства); знаходиться на підприємстві з метою використання протягом періоду більш одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.

Згідно П(С)БО 8 придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс за фактичною собівартістю, до якої не включаються відсотки по залучених для цього показниках (якщо вони мали місце). Слід відмітити, що в МСБО 23 “Витрати на позики” це передбачається, як і було раніше в Україні до вступу в дію П(С)БО 8. На нашу думку, до всіх витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням та створенням нематеріальних активів, повинні бути віднесені й відсотки за кредит.

Однак, реалії сучасного вітчизняного господарювання обумовлюють необхідність урахування наступної важливої обставини. В Україні лише починає формуватися активний ринок науково-технічних розробок, які виступають передумовою створення нематеріальних активів. Державою ще не опрацьовано механізми та важелі, які б мали ефективно регулювати цей ринок на сьогоднішній день тільки починає створюватися його інфраструктура. Звідси виникають об’єктивні та суб’єктивні труднощі визначення справедливої вартості нематеріальних активів.

Правильне і виважене проведення облікових і аналітичних процедур дає можливість контролювати рівень витрат, які займають значну частку в собівартості продукції, знаходити резерви зниження собівартості, запобігати невиправданих витрат і непродуктивних платежів.

Все це, в кінцевому підсумку, веде до вдосконалення роботи підприємства і підвищення його прибутків за рахунок зменшення собівартості. Досягається ефект не тільки за рахунок контролювання рівня витрат, але і опосередковано за рахунок розширення ринків збуту, підвищенню реалізації тощо.

Крім того особлива увага до даної ділянки обліку повинна приділятися ще й тому, що відбувається перебудова податкової системи України, а отже і податкового обліку, а також системи бухгалтерського обліку і введення національних стандартів бухгалтерського обліку що тягне за собою зміну методології обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів: дис. канд. екон. наук / І.А. Бігдан. – Х. : ХДУХТ, 2003. – 287 с.
2. Бутнік-Сіверський О. Б. Інтелектуальна власність в Україні : правові засади та практика : наук.-практ. вид. : у 4-х т. Т. 4. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О. Б. Бутнік-Сіверський, О. П. Гавриленко, С. О. Довгий та ін.; за ред. О. Б. Бутніка-Сіверського, О. Д. Святоцького]. – К. : Вид. Дім “Ін Юре”, 1999. – 350 с.
3. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
4. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
5. Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>
6. Груздова Т.В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т.В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3. – С. 99 – 111.
7. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. – № 291.
9. Касич А.О. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних / А.О. Касич, І.Г. Химич // Вісник НТУ «ХП». Серія: «Актуальні проблеми

управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Харків: НТУ «ХП». – 2013. – № 49 (1022). – С. 61 – 67.

10. Кузик Н.П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Н.П. Кузик, О.А. Боярова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.afj.org.ua>.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 “Об’єднання бізнесу” : станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050]
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 “Зменшення корисності активів” : станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047.
14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
15. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.
16. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / під ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. - К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
17. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
18. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks.html>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Бізнес «Бухгалтерія». – 2012. – № 1.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 // Бізнес «Бухгалтерія». – 2012. – № 1.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» N 92 від 27.04.2000 // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
22. Применение МСФО : в 3 т.; [пер. с англ.]. – [2-е стер. изд.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – 1124 с.
23. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.
24. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Беленкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.
25. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
26. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / За редакцією проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
27. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств: монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.
28. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.
29. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку / В.В. Ясишена [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2013. – № 8. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.