

СЕКЦІЯ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 330.131.7:658

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-6-21>**Тесак О.В.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»***Патрікі Н.П.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»***Tesak Oleksandra***Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University***Patriki Nataliia***Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University*

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ В МІЖНАРОДНІЙ СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

NON-CORE ASSETS IN THE INTERNATIONAL ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING SYSTEM

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто один із видів активів, такий як нематеріальні активи, а саме відображено інформацію про нематеріальні активи у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства. Подано визначення нематеріальних активів у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Нематеріальні активи – це категорія, яка виникає з права власності на права інтелектуальної власності або обмежених природних ресурсів для використання у підприємницькій діяльності задля отримання доходу. Проаналізовано методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та подано інформацію про них, яку розкриває Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Розглянуто поняття «гудвіл». Гудвіл є перевищенням вартості володіння над часткою покупця у справедливій вартості прирівнюваних чистих активів, набутих на дату обмінної операції.

Ключові слова: облік, нематеріальні активи, підприємство, гудвіл, фінансова звітність, бухгалтерський облік, амортизація.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрен один из видов активов, такой как нематериальные активы, а именно отображена информация о нематериальных активах в бухгалтерском учете и финансовой отчетности предприятия. Предоставлено определение нематериальных активов в П(С) БО 8 «Нематериальные активы». Нематериальные активы – это категория, которая возникает из права собственности на права интеллектуальной собственности или ограниченных природных ресурсов для использования в предпринимательской деятельности с целью получения дохода. Проанализированы методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах и предоставлена информация о них, которую раскрывает Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы».

ственные активы». Рассмотрено понятие «гудвилл». Гудвилл является превышением стоимости владения над долей покупателя в справедливой стоимости приравняваемых чистых активов, приобретенных на дату обменной операции.

Ключевые слова: учет, нематериальные активы, предприятие, гудвилл, финансовая отчетность, бухгалтерский учет, амортизация.

ANNOTATION

The article discusses one type of asset as intangible assets. Information on intangible assets in the accounting and financial statements of the enterprise is displayed. The definition of intangible assets in P(C)BO 8 "Intangible Assets" is presented. Peculiar to such resources is that they have practically no material component. However, intangible assets, on the one hand, give their owners the right to use material, economic, natural and intellectual rights, and on the other hand, they limit access to such resources of other applicants. This category is to some extent the last for economic practice, as well as under-studied. Intangible assets are a category that arises from the right of ownership of intellectual property rights or limited natural resources for use in entrepreneurial activities for the purpose of obtaining income. The methodological bases of formation of information on intangible assets in accounting are analyzed and information about them is revealed by the provisions (standard) of accounting 8 "Intangible Assets". The very concept of "goodwill" was also considered. Goodwill is an ownership value over the buyer's share in the fair value of equated net assets acquired at the date of the exchange operation. Intangible assets are part of the company's assets that have value but have no material content. They are used in economic turnover and are able to generate income. So, depending on the purpose and functions performed, intangible assets can be divided into three main groups: intellectual property, property rights and deferred expenses. Intangible assets give the company long-term rights or

advantages. Most often, these are the rights to use other assets (the right to lease premises and land plots), the implementation of certain activities for which patenting or licensing is mandatory, exclusive rights to use a certain formula, technology or appearance. Such rights are long-term investments that the company makes for cash or in exchange for other assets. The use of rights gives the company advantages, which makes it possible to reduce the cost of production, take a certain place in the market or better promote products. More and more companies understand that their advantage is not in equipment, bricks or mortars, but for the most part in what we are used to calling intangible assets.

Key words: accounting, intangible assets, enterprise, goodwill, financial statements, accounting, depreciation and amortization.

Постановка проблеми. В процесі здійснення господарської діяльності підприємства використовують різні типи активів, як оборотних, так і необоротних. Необоротні та оборотні активи поділяються на окремі групи активів за спільними економічними ознаками. Сьогодні нематеріальні активи є значущим об'єктом бухгалтерського обліку на провідних підприємствах. Нематеріальні активи – це новий, сучасний предмет фінансового, податкового обліку для України, який визначає загальні види активів підприємства, а також надає загальну характеристику фінансової стабільності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних і методичних питань обліку нематеріальних активів здійснили такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Й. Сажинець, С.Ф. Голов, В.В. Сопко, Г.В. Савицька, Б. Нідлз, Г. Шорт Деніел, А. Велш Глен.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на це, окремі проблеми обліку нематеріальних активів залишаються малодослідженими.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування поняття «нематеріальні активи» у бухгалтерському обліку, відображення інформації про нематеріальні активи на рахунках обліку та у фінансовій звітності. Сьогодні положення та методика зведення обліку нематеріальних активів є предметом вивчення світової практики та науки. Багато елементів, поєднаних з обліком нематеріальних активів, сьогодні недостатньо вре-

гульовані на законодавчому рівні, через що у бухгалтерів-практиків виникає багато питань. Нематеріальні активи в результаті становлення ринкових відносин в Україні з кожним днем займають більшу частку в активах. Актуальність нематеріальних активів постійно зростає, в результаті чого відбувається впровадження на підприємствах нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із найважливіших факторів продуктивного використання нематеріальних активів є регулярний бухгалтерський облік за їх переміщенням та використанням.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» (для підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами), Інструкцією № 291, іншими нормативними та інструктивними документами.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відособлений) і знаходиться на підприємстві задля використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою або для надання в оренду іншим особам.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, а його вартість можна достовірно визначити.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розроблення, слід відображати в балансі, якщо підприємство/установа має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробленням нематеріального активу.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється стосовно об'єктів, що поділяються на сім класифікаційних груп. Планом

Таблиця 1

Класифікаційні групи нематеріальних активів

Субрахунок	Найменування	Види нематеріальних активів
12.1	Права користування природними ресурсами	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічного та іншою інформацією про природне середовище тощо
12.2	Права користування майном	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщення тощо
12.3	Права на комерційні позначення	Товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо
12.4	Права на об'єкти промислової власності	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, ноу-хау тощо
12.5	Авторське право та суміжні з ним права	Права на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
12.7	Інші нематеріальні активи	Права на здійснення діяльності (ліцензії), використання економічних та інших привілеїв тощо

рахунків бухгалтерського обліку для обліку нематеріальних активів визначено рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого Інструкцією № 291 передбачено відповідні субрахунки (табл. 1).

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або одержання нематеріальних активів у сумі первісної вартості та їх дооцінка. За кредитом відображаються вибуття й сума їх уцінки.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю [1, с. 46–47].

Ми можемо стверджувати, що нематеріальні активи – це різні ресурси, які має підприємство та якими володіє бізнес, а також такі, які не можна переміщати як обладнання або застосувувати як майно підприємства. До таких ресурсів можна віднести торгові марки, гудвіл, патенти, авторські права тощо. Для підприємства вони мають надзвичайну вартість для ведення бізнесу, а власникові бізнесу необхідно визначити їх, уміти управляти ними та амортизувати.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

За П(С)БО 8, підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок (активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною) [2, с. 161–162].

По нематеріальних активах (крім права постійного користування земельною ділянкою) нараховується амортизація протягом строку їх корисного використання, який устанавлюється підприємством під час визнання цього об'єкта активом (за умови зарахування на баланс).

Щомісячна сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат (15, 23, 91, 92, 93, 94, 83 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8) і кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»).

Метод амортизації нематеріального активу вибирається підприємством самостійно з огляду

на умови отримання майбутніх економічних вигод [3, с. 157].

Підприємства самостійно вибирають метод нарахування амортизації нематеріальних активів з п'яти методів, наведених у П(С)БО 7, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім таких випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку корисного використання;

- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [4, с. 85].

Одним із своєрідних типів нематеріальних активів є гудвіл. Гудвіл – це нематеріальний актив компанії, який дає змогу отримувати у майбутньому більше прибутку, ніж у середньому по галузі, і який відображається у фінансовій звітності тільки за умови повного придбання компанії за ціною, що перевищує справедливую ринкову вартість сукупних інших активів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає під час придбання, використовують рахунок 19 «Гудвіл», який має такі субрахунки, як 191 «Гудвіл при придбанні», 193 «Гудвіл при приватизації (корпоративізації)» [3, с. 158].

Гудвіл утворюється під час володіння, злиття підприємств, а також під час розкриття інформації щодо об'єднання підприємств. Гудвіл як об'єкт бухгалтерського обліку виникає під час придбання підприємств. В результаті придбання покупець отримує контроль над чистими активами і діяльністю інших підприємств в обмін на передавання активів, прийняття на себе зобов'язань чи випуск акцій.

Висновки. Важливою умовою формування достовірної інформації у сфері обліку нематеріальних активів і відображення їх у фінансовій звітності є достовірне та науково обґрунтоване їхнє оцінювання. Проблеми у визначенні об'єктивних методів для достовірного оцінювання нематеріальних активів виникають через велику кількість їхніх видів і різні їхні властивості. За наявності значної кількості концепцій і методик, що пропонуються для оцінювання нематеріальних активів, існує потреба їхнього перегляду, систематизації, уточнення й розроблення нових підходів і методик, що є актуальним питанням у сучасних економічних умовах,

коли нематеріальні активи займають основні позиції в розвитку економіки [5, с. 76].

Якісно інноваційні вимоги до збільшення результативності обліку та зображення у фінансовій звітності виробничих і фінансових активів підприємств визначають розширене осмислення й введення в практику обліку цілком нового типу активів – нематеріальних активів. Своєрідним для таких ресурсів є те, що вони практично не мають матеріальної складової частини. Проте нематеріальні активи, з одного боку, дають їхнім власникам права використовувати матеріальні, економічні, природні та інтелектуальні права, а з іншого боку, лімітують доступ до таких ресурсів інших претендентів. Ця категорія певною мірою є останньою для господарської практики, а також недостатньо вивченою. Однак, незважаючи на це, в повсякденному житті ми зустрічаємося з ними все частіше. Так, стрімкий розвиток науки і техніки передбачає необхідність оформлення та обліку на знаки для товарів та послуг, промислові зразки, право власності на корисні моделі, повсякденного використання комп'ютерних програм тощо.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.
2. Іщенко Я.П., Подоляничук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік 1 : підручник. Вінниця : ФОП Кушнір Ю.В., 2020. 496 с.
3. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
4. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, «Політехніка», 2017. 248 с.
5. Ясишена В.В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 330 с.

REFERENCES:

1. Krupka Ya.D., Zadorozhny Z.V., Hudz N.V. (2019) Finansovyy oblik [Financial accounting]: textbook. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)
2. Ishchenko Ya.P., Podolyanchuk O.A., Koval N.I. (2020) Finansovyy oblik 1 [Financial accounting 1]: textbook. Vinnytsia: Kushnir Y.V. FOP. (in Ukrainian)
3. Brukhansky R.F. (2016) Bukhhalters'kyu oblik [Accounting]: textbook. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)
4. Skorobogatova N.E. (2017) Bukhhalters'kyu oblik [Accounting: training. manual]. Kyiv: Igor Sikorsky Kyiv International Airport. (in Ukrainian)
5. Yasyshena V.V. (2020) Problemni aspekty metodolohiyi ta orh-anizatsiyi obliku nematerial'nykh aktyviv [Problematic aspects of methodology and organization of accounting of intangible assets]: monograph. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)