

УДК 657.421

*Ю. В. Подмешальська,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя  
К. С. Бакута,  
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя*

## **ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

*Y. V. Podmeshalska,  
Candidate of Economic Sciences, associate professor, associate professor of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya  
K. V. Bakuta,  
master of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya*

### **ACCOUNTING FOR INTANGIBLE ASSETS**

*В статті узагальнено проблемні питання з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності, а саме: визначення нематеріального активу, його визнання, класифікація та відображення на рахунках обліку та у фінансовій звітності. Запропоновано доповнення умов визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Встановлено доцільність класифікації нематеріальних активів, відповідно до власних потреб для посилення внутрішнього контролю, управління, ефективного використання нематеріальних активів. У Звіті про фінансові результати запропоновано змінити назви статей, що буде відповідати змісту інформації, яка в них відображається. Доведено необхідність відображення розрахунків за операціями з нематеріальними активами на субрахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».*

*The article summarizes the issues of accounting for intangible assets and displays information about intangible assets in the financial statements, namely: the definition of an intangible asset, its recognition, classification and presentation in the accounts and in the financial statements. The addition of conditions for recognition of intangible assets in P (C) BO 8 «Intangible assets» is proposed. The appropriateness of classification of intangible assets, in accordance with own needs for strengthening of internal control, management, effective use of intangible assets, is established. The Financial Results report suggests changing the titles of the articles that will match the content of the information that is displayed on them. The necessity of displaying settlements for operations with intangible assets on the subaccount 686 «Calculations for the acquisition of non-current assets» is proved.*

**Ключові слова:** облік, нематеріальні активи, умови визнання, ідентифікація, класифікація, немонетарність, фінансова звітність, рахунки.

**Keywords:** *accounting, intangible assets, terms of recognition, identification, classification, nonmonetary, financial statements, accounts.*

**Постановка проблеми.** Сучасні вимоги до розвитку економіки України передбачають ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, активів суб'єктів господарювання. До активів відносяться і нематеріальні активи, які не мають матеріальної форми, що ускладнює їх бухгалтерський облік. Ефективність використання нематеріальних активів сприяє розвитку підприємницької діяльності, підвищує конкурентоспроможність, надає певні переваги суб'єкту господарювання у розвитку інвестиційної діяльності. Економіку двадцять першого століття ще називають економікою знань або інформаційною економікою, що визначає важливу роль нематеріальних активів у розвитку бізнесу, а це у свою чергу призводить до необхідності у визначенні основних понять нематеріальних активів як об'єкту бухгалтерського обліку та правил і процедур при відображенні операцій з нематеріальними активами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Фахівці та практики-бухгалтери визначають складності, які виникають у бухгалтерському обліку при відображенні операцій з нематеріальними активами та розкритті інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Неоднозначність законодавчої бази та відсутність методичних розробок з обліку нематеріальних активів потребують додаткових роз'яснень для їх практичного використання. Аналіз питань практиків бухгалтерів з якими вони звертаються до фахових видань свідчить, що в обліку нематеріальних активів є ще багато невирішених питань, які необхідно вирішувати, що й обумовлює актуальність дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Бухгалтерський облік нематеріальних активів є предметом наукових досліджень українських та зарубіжних вчених. 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. Аналіз досліджень виявив проблемні питання обліку нематеріальних активів. Неоднозначне трактування основних положень законодавчо-нормативної бази, розбіжності в них викликають певні труднощі бухгалтерського обліку операцій по надходженню, використанню та відображенню в фінансовій звітності. Слід зазначити, що питання обліку нематеріальних активів недостатньо розглядаються в фахових виданнях, а тому відповіді на питання щодо обліку нематеріальних активів знайти важко. Аналіз літературних джерел вказує на те, що для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами в обліку та фінансовій звітності необхідно чітко розуміти, що таке нематеріальний актив, як об'єкт обліку, до якої групи нематеріальних активів слід віднести той чи інший вид нематеріального активу. Узагальнення існуючого досвіду щодо обліку нематеріальних активів вказує на те, що проблемними питаннями обліку нематеріальних активів є їх визначення, ідентифікація, класифікація. Неоднозначність трактування основних понять призводить до того, що інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності не відповідає її принципам і не може бути корисною користувачам фінансової звітності в прийнятті ними управлінських рішень.

**Постановка завдання.** Метою статті є визначення основних проблем обліку нематеріальних активів у бухгалтерському обліку, відображення інформації про нематеріальні активи на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

**Викладення основного матеріалу.** Основним нормативним документом, який використовують суб'єкти господарювання для ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», який визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Для повного та достовірного відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності важливу роль відіграє визначення об'єктів нематеріальних активів та їх класифікація. Саме з визначення та визнання нематеріальних активів активами та їх класифікації розпочинається бухгалтерський облік нематеріальних активів.

У П(С)БО 8 вживається термін «нематеріальні активи», у ЦКУ – «інтелектуальна власність», в інших джерелах зустрічається термін «інтелектуальний капітал», що свідчить про необхідність уточнення цих понять на законодавчо-нормативному рівні.

Умови визнання нематеріальних активів активами визначає П(С)БО 8, а саме:

- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням;
- вартість нематеріальних активів може бути достовірно визначена.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Проведений аналіз свідчить про необхідність доповнення умов визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 додатковими умовами:

- немонетарність;
- нематеріальність;
- можливість ідентифікації.

Нами встановлено, що порядок ідентифікації нематеріальних активів невизначений в нормативних документах або методичних рекомендаціях, що викликає певні труднощі у практичному бухгалтерському обліку. Додаткову інформацію про ідентифікацію нематеріальних активів можна отримати в МСБО 38

«Нематеріальні активи», а саме: актив відповідає критерію ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо:

- він може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення чи відділення суб'єктом господарювання для продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо (індивідуально) чи разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням;

- виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від об'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань.

Отже, нематеріальність та немонетарність дозволяє відокремити нематеріальні активи від фінансових та матеріальних активів.

Особливість нематеріальних активів визначає і особливості визнання їх активами, мова йдеться про те, що спочатку треба визнати сам нематеріальний актив як об'єкт обліку, чи спочатку визнати, що нематеріальний актив визнається активом, а потім відбувається його ідентифікація, як об'єкту обліку, чи навпаки? Це питання залишається дискусійним, і заслуговує додаткових досліджень.

В українському бухгалтерському обліку перелік груп об'єктів нематеріальних активів наведений у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Крім П(С)БО 8 перелік об'єктів інтелектуальної власності наведений у статті 155 Господарського кодексу України (ГКУ), що вважається є певним кроком до приведення такої класифікації до класифікації відповідно до П(С)БО.

Відповідно до П(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться за кожним об'єктом за визначеними групами, що означає що одиницею обліку нематеріальних активів є об'єкт. У ГКУ теж присутній термін «об'єкт», але ні в П(С)БО ні в ГКУ не визначено, що є об'єктом нематеріального активу. Таким чином, слід зазначити, що в українському законодавстві відсутнє визначення категорії «об'єкт».

Отже, нами встановлено розбіжності в законодавчій базі, а саме: у П(С)БО 8 визначені групи об'єктів нематеріальних активів, а у ГКУ – об'єкти прав інтелектуальної власності. Однаковий підхід – визначення юридичного права на об'єкт нематеріального активу, як єдиної можливості ідентифікації об'єкта нематеріального активу. Це означає, що у бухгалтерському обліку відображаються тільки ті нематеріальні активи, які визначаються юридичними формами.

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» не існує заперечення значення юридичного права, але при цьому не вважається це головним. П(С)БО 8 в якості нематеріальних активів визначає виключно права (майнові, інтелектуальні, інші), це означає, що об'єктом обліку нематеріальних активів є права. Відповідно до П(С)БО 8 групи нематеріальних активів – це групи прав, які відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Правове регулювання договірних відносин інтелектуальної власності визначається в ГКУ, який встановлює види договорів про розпорядження майновими правами та інтелектуальною власністю і який на практиці використовується бухгалтерами суб'єктів господарювання.

Таким чином, для правильної організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів та уникнення порушень в обліку, бухгалтеру слід визначати і обліковувати не об'єкт нематеріального активу, а майнові права на нього. Аналіз питань практикуючих бухгалтерів, які виникають у них при обліку нематеріальних активів свідчить про те, що бухгалтеру не зовсім зрозуміло як вести облік права. Тим паче, що права інтелектуальної власності та інші юридичні права можуть охоплювати не всі нематеріальні активи.

На особливу увагу, з нашої точки зору, заслуговують відмінності в рекомендаціях щодо класифікації нематеріальних активів відповідно до МСБО 38 та П(С)БО 8. Об'єктом обліку нематеріальних активів в українському обліку є права на нематеріальні активи, а МСБО 38 робить на це акцент. МСБО 38 рекомендує певний перелік класів нематеріальних активів, який може змінюватися, тобто не вимагає обов'язковості, на відміну від П(С)БО 8, який чітко визначає групи нематеріальних активів.

Суб'єкти господарювання мають право проводити класифікацію нематеріальних активів за іншими ознаками, якщо вважається така інформація суттєвою та корисною. На практиці бухгалтери використовують ще один вид класифікації нематеріальних активів – за процедурами обліку надходження нематеріальних активів, переоцінки, нарахування амортизації, вибуття нематеріальних активів, відображення у фінансовій звітності. Така класифікація посилює внутрішній контроль за обліком нематеріальних активів, а також сприяє додатковій корисній інформації для управлінського обліку, аналізу використання нематеріальних активів.

Наприклад, нематеріальні активи можна класифікувати відповідно до процедури обліку нарахування амортизації:

- нараховується амортизація на нематеріальні активи із визначеними строком корисного використання;
- не нараховується на нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання;
- не нараховується на нематеріальні активи, призначені для продажу.

Така додаткова інформація є корисною як для управлінського персоналу, так і для інших користувачів про амортизаційну політику суб'єкта господарювання.

У міжнародній практиці теж існує такий вид класифікації, наприклад, відповідно до ASA (American Society of Appraisers) нематеріальні активи класифікуються на:

- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання – амортизація нараховується;
- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання – амортизація не нараховується, і які у свою чергу теж поділяються на дві групи:
  - невідокремлені від підприємства;
  - невідокремлені від робітників.

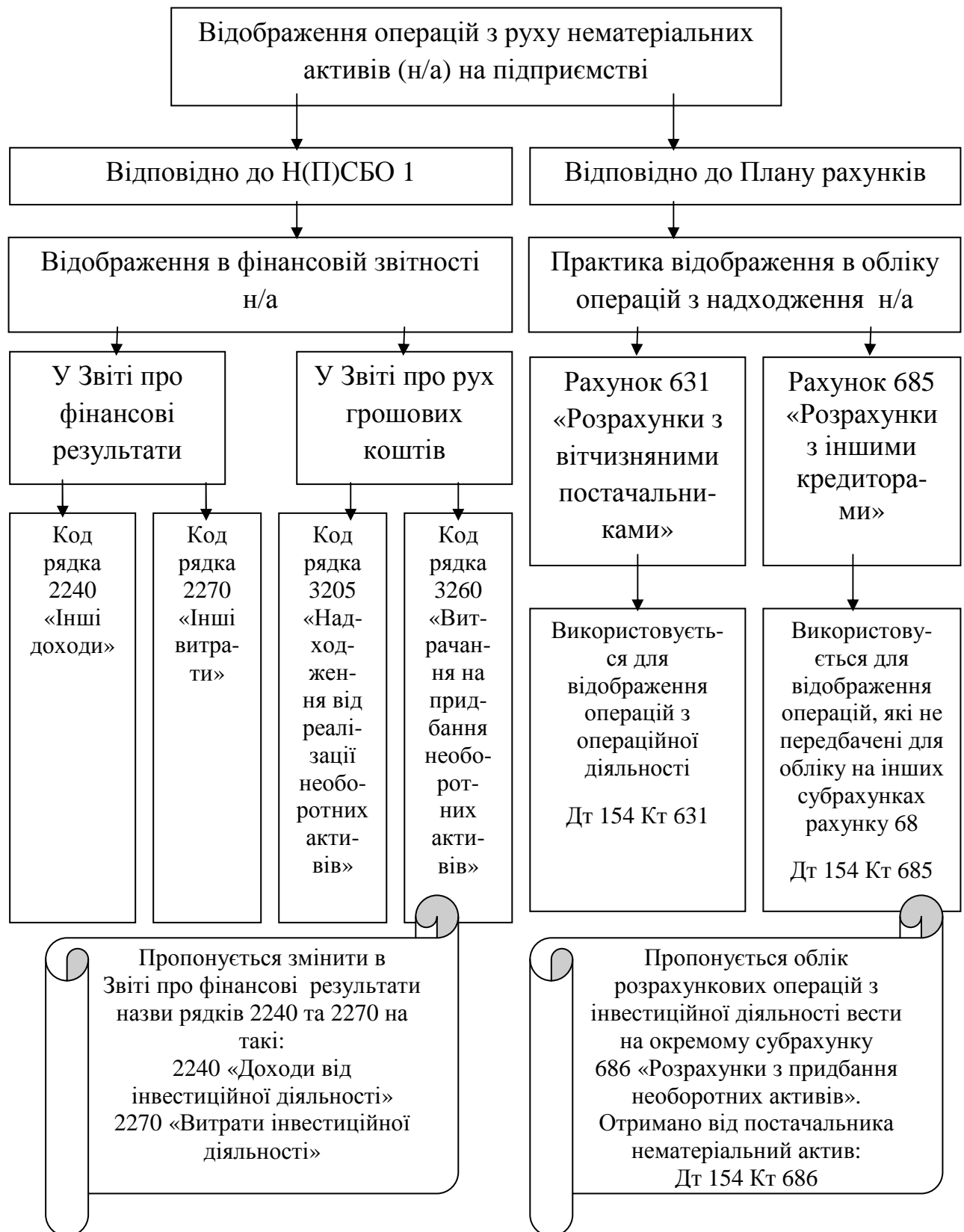
Аналіз питань, пов'язаних з класифікацією нематеріальних активів, свідчить про необхідність вдосконалення класифікації нематеріальних активів за певними класифікаційними ознаками, які дозволять полегшити ідентифікацію об'єктів нематеріальних активів. Вважаємо доцільним здійснювати класифікацію об'єктів нематеріальних активів для ефективного управління за групами виробничого та невиробничого призначення.

На рисунку 1 наведено особливості відображення операцій з руху нематеріальних активів на рахунках обліку та у фінансовій звітності та надані пропозиції щодо їх удосконалення.

Важливе значення для достовірного відображення операцій з нематеріальними активами у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є те, до якого виду діяльності відносяться операції з нематеріальними активами. Операції з нематеріальними активами, як правило, відносяться до інвестиційної діяльності. Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів, але у Звіті про фінансові результати – це «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність». Це означає, що одна й та сама операція з нематеріальними активами у Звіті про фінансові результати відноситься до «іншої діяльності», а у Звіті про рух грошових коштів до «інвестиційної діяльності». На нашу думку, доцільно у Звіті про фінансові результати відображати доходи і витрати за видами діяльності, які визначені у НП(С)БО 1, тобто: операційна, фінансова, інвестиційна.

На особливу увагу, з нашої точки зору, заслуговує визначення рахунків обліку для відображення розрахунків за операціями з нематеріальними активами. На практиці розрахунки за операціями з нематеріальними активами можуть бути відображені на рахунках:

- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»;
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».



**Рис. 1. Пропозиції щодо удосконалення обліку та відображення в фінансовій звітності операцій з руху нематеріальних активів**

Відповідно до Інструкції 291:

- на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги;

- на субрахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» ведеться облік зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу;

- на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68, а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями.

Особливість рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» полягає у тому, що на цьому рахунку відображають всі розрахунки з постачальниками та підрядниками, які забезпечують операційну діяльність підприємства, а операції з нематеріальними активами відносяться до інвестиційної діяльності. Це означає, що перед складанням фінансової звітності бухгалтеру необхідно здійснити аналіз операцій відображених на рахунку 63 і відокремити від них операції з нематеріальними активами, тобто здійснити додаткові облікові процедури.

Якщо операції з нематеріальними активами одразу відображати на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», тоді додаткових облікових процедур за рахунком 63 можна уникнути, і це дає змогу одразу визначити обсяг операцій, які відносяться до інвестиційної діяльності. В нормативних документах на такий аспект відображення операцій з нематеріальними активами акценту не зроблено. На практиці податкові адміністрації вимагають використання рахунку 68, і мають на це право, хоча порушень ведення бухгалтерського обліку і не відбувається, якщо бухгалтер у фінансовій звітності правильно визначить отримані доходи і понесені витрати від інвестиційної діяльності. Нами пропонується облік розрахункових операцій з інвестиційної діяльності вести на окремому рахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів»

**Висновки.** За результатами досліджень проблемних питань з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності встановлено коло питань, які необхідно вирішувати для практичного використання суб'єктами господарювання, а саме, це питання визначення нематеріального активу, його визнання, класифікація та відображення на рахунках обліку та у фінансовій звітності. Нами пропонується:

- доповнення умов визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- здійснювати класифікацію нематеріальних активів, відповідно до власних потреб для посилення внутрішнього контролю, управління, ефективного використання нематеріальних активів;
- у Звіті про фінансові результати змінити назви статей;
- розрахунки за операціями з нематеріальними активами відображати на субрахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».

#### **Література.**

1. Макаренко А.П. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста; Запоріж. Держ. Инж. Акад.- Запоріжжя: ЗДІА, 2015. - 276 с.
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2010 року./ Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова. – К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2010. – 1028 с.
3. Меліхова Т.О. Документування обліку розрахунків з постачальниками з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства / Т.О. Меліхова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2011. – № 6. – С. 166–169.
4. Меліхова Т.О. Податковий облік і звітність на підприємстві : Навч.-метод. посібник / Т.О. Меліхова, О.В. Гамова, Ю.В. Подмешальська. – Запоріжжя : ЗДІА, 2013. – 224 с.
5. Меліхова Т.О. Вплив обліку оренди на рівень фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська // Культура народів Причорномор'я. – Симферополь, 2011. – № 217. – С. 61–63.
6. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова // Ефективна економіка. – 2016. - № 5. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
7. Подмешальська Ю.В. Актуальні аспекти обліку загальноновиробничих витрат / Ю.В. Подмешальська, А.М. Дунда // Схід. Аналітично-інформаційний журнал. — Донецьк, 2014. — № 2 (128) березень — квітень. — С. 35—40.
8. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 5(4). – С. 265–270.
9. Подмешальська Ю. В. Проблеми впровадження інформаційних систем обліку на підприємстві / Ю. В. Подмешальська // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2011. – Вип. 33. – С. 180–185.
10. Подмешальська Ю.В. Удосконалення аудиту управління запасами [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська // Ефективна економіка. — 2011. — № 11. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
11. Подмешальська Ю.В. Розробка проекту впровадження інформаційних та технологій обліку на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економіка і управління. – Київ, 2012. – №3 (55). – С.85-90.
12. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економічний вісник ЗДІА : збірник наукових праць. – Запоріжжя, 2012. – №2. – С.106-114.

#### **References.**

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2015), *Finansovyi oblik Ch.2: navchalno-metodychnyi posibnyk dlia studentiv ZDIA spetsialnosti 6.030509 «Oblik i audyt» dennoi ta zaочноi form navchannia*

[Financial accounting vol. 2: educational and methodical manual for students of ZDIA specialty 6.030509 "Accounting and audit"], ZDIA, Zaporizhzhia, Ukraine.

2. Seleznov, O.V. and Olkhovikova, O.L. (2010), *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky* [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics], TOV «IAMTsAU «STATUS», Kyiv, Ukraine.

3. Melikhova, T.O. (2011), "Documentation of accounting calculations with suppliers in order to strengthen the information security of the enterprise", *Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, vol. 6, pp. 166–169.

4. Melikhova, T.O. Hamova, O.V. and Podmeshal's'ka, Yu.V. (2013), *Podatkovyj oblik i zvitnist' na pidpriemstvi* [Tax accounting and reporting at the enterprise], ZDIA, Zaporizhzhia, Ukraine.

5. Melikhova, T.O. and Podmeshal's'ka, Yu.V. (2011), "Effect of rent accounting on the level of financial security of the enterprise", *Kul'tura narodov Prychernomor'ia*, vol.217, Symferopol', Ukraine, pp. 61–63.

6. Podmeshal's'ka, Yu.V. and Chakalova, N.S. (2016), "Foreign experience in the taxation of wages in the accounting system", *Efektivna ekonomika*, vol.5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 05 January 2018).

7. Podmeshal's'ka, Yu.V. and Dunda, A.M. (2014), "Actual aspects of accounting for total production costs", *Skhid. Analitychno-informatsijnyj zhurnal*, vol.2 (128) , pp. 35–40.

8. Podmeshal's'ka, Yu.V. (2011), "Assessment of accounting quality in the audit", *Visnyk Dnipropetrovs'koho universytetu. Seriya «Ekonomika»*, vol.5(4) , pp. 265–270.

9. Podmeshal's'ka, Yu. V. (2011), "Problems of introduction of information systems of accounting at the enterprise", *Problemy i perspektyvy rozvytku bankivs'koi systemy Ukrainy*, vol.33, pp. 180–185.

10. Podmeshal's'ka, Yu.V. (2011), "Improve inventory management audit", *Efektivna ekonomika*, vol.11, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 05 January 2018).

11. Podmeshal's'ka Yu.V. (2012), "Development of the implementation project of information and accounting technologies at the enterprise", *Ekonomika i upravlinnia*, vol.3 (55) , pp.85-90.

12. Podmeshal's'ka, Yu.V. (2012), "Improving the assessment of the quality of internal control at the enterprise", *Ekonomichnyj visnyk ZDIA : zbirnyk naukovykh prats'*, vol.2, pp.106-114.

*Стаття надійшла до редакції 19.01.2018 р.*