

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-6-82-42>
УДК 657:330.1

Конева А.В., Урусова З.П.
Запорізький національний університет

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація. Останнім часом частка нематеріальних активів на підприємствах стрімко зростає, але низка проблем стосовно обліку та аудиту залишаються невирішеними. НА непомітні візуально та не мають матеріальної форми, тому їх неможливо віднести до основних засобів, товарів, запасів, готової продукції, у зв'язку з чим і виникають проблеми їх обліку. Проблеми з обліку нематеріальних активів знижують майновий стан підприємства, гальмують розвиток інвестиційної привабливості підприємства. Тема статті є актуальною, тому що в Україні існують проблеми обліку НА, що пов'язане з недосконалістю законодавства та неповним висвітленням методології обліку. У статті розкрито зміст поняття «нематеріальні активи» у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, розглянуті проблемні аспекти обліку нематеріальних активів в Україні, проаналізований сучасний стан відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємства та діючі стандарти національного та міжнародного нормативного регулювання, визначені шляхи вирішення існуючих питань для обліку нематеріальних активів. Результати дослідження можуть бути використані на підприємстві у будь-якій галузі економіки. Удосконалення методів обліку нематеріальних активів на підприємствах необхідні для їх ефективнішого використання та для прийняття більш точних та ефективних управлінських рішень, що вимагає встановлення класифікації нематеріальних активів відповідно до власних потреб підприємства.

Ключові слова: активи, нематеріальні активи, бухгалтерський облік, фінансова звітність, рахунки.

Koneva Anna, Urusova Zinaida
Zaporizhzhya National University

CURRENT ISSUES OF ACCOUNTING AND AUDIT OF INTANGIBLE ASSETS AT THE ENTERPRISES

Summary. Recently, the share of intangible assets in enterprises has been growing rapidly, but a number of accounting and auditing problems remains unresolved. Intangible assets are invisible visually and have no tangible form, so they can not be attributed to fixed assets, goods, inventories, finished products, and therefore there are problems with their accounting. Problems with accounting for intangible assets reduce the property status of the enterprise, inhibit the development of investment attractiveness of the enterprise. Businesses suffer great losses due to the fact that they are not able to fully use their own assets. These problems are due to the fact that the category of intangible assets is to some extent new to economic practice of Ukraine, as well as poorly studied and not fully developed. The topic of the article is relevant because in Ukraine there are problems of accounting for IA, which are associated with imperfect legislation and incomplete coverage of the accounting methodology. The article reveals the content of the concept of "intangible assets" in accounting and financial reporting, considers the problematic aspects of accounting for intangible assets in Ukraine, analyzes the current state of intangible assets in the financial statements and current standards of national and international regulation, identifies ways to address existing issues, accounting for intangible assets. The results of the study can be used in the enterprise in any sector of the economy. Improvements in the accounting for intangible assets in enterprises are necessary for their more efficient use and for more accurate and effective management decisions, which requires the classification of intangible assets in accordance with the company's own needs. The article highlights the problems associated with the valuation of intangible assets and suggests ways to solve them, proves the need to recognize intangible assets as assets. The need to reflect settlements for transactions with intangible assets on sub-account 686 "Settlements for the acquisition of non-current assets" is determined.

Keywords: assets, intangible assets, accounting, financial statements, accounts.

Постановка проблеми. Діяльність кожного підприємства пов'язана з використанням фінансових, матеріальних, природних та трудових ресурсів. Від ефективності використання яких залежить дохід підприємства, конкурентоспроможність на ринку товарів та послуг, інвестиційна привабливість. Але слід зауважити, що значну частку в активі підприємства займають нематеріальні активи, які здатні підвищувати ринкову вартість підприємства. Ці активи непомітні візуально та не мають матеріальної форми, тому їх неможливо віднести до основних засобів, товарів, запасів, готової продукції. Але незважаючи на це нематеріальні активи відносять до активів, що значно ускладнює ведення бухгалтерського обліку. Велика кількість НМА, через недосконалість нормативно-законо-

давчої бази, не враховується у балансі підприємств. Дана проблема в обліку та аудиті нематеріальних активів потребує удосконалення законодавчої бази, розробку нових досконалих методів оцінки вартості. Багато практиків стверджують, що існують великі проблеми з відображенням цих активів у фінансовій звітності та наголошують на необхідності удосконалення правової бази.

Не менш значущою є проблема узгодження класифікації нематеріальних активів. Різні види нематеріальних активів вимагають свого принципу постановки на бухгалтерський облік, свій метод оцінки та переоцінки вартості. Оскільки сьогодні вартість підприємства формується не тільки за рахунок матеріальних активів, таких як обладнання або транспортні засоби, а й з ра-

хунок торгової марки, результатів інтелектуальної діяльності тощо, то це впливає на те, що підприємства купуються за ціною, що перевищує в кілька разів вартість їх основного капіталу, що підтверджує факт значного впливу нематеріальних активів на вартість підприємства загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблема обліку та класифікації нематеріальних активів висвітлена у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких слід виділити: Подмешальська Ю.В. та Бакута К.С. [14], Малярчина В.Д. [9], Прокопович Л.Б., Ніколюк М.З. [7], Гамова О.В та Козачок І.А. [10], Проскуріна Н., Гороховець Ю. та інші. Дана проблема у обліку та аудиті привертає увагу багатьох науковців та практиків, а велика кількість досліджень показує актуальність цих питань.

Подмешальська Ю.В. та Бакута К.С. у своїй науковій статті узагальнили проблемні питання з обліку нематеріальних активів на підприємствах та відображення інформації про НА у фінансовій звітності, встановили доцільність впровадження класифікації. Гамова О.В. та Козачок І.А. досліджували особливості податкового, фінансового обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві, з метою їх вдосконалення.

Формулювання цілі статті. Головною метою статті є визначення сутності та основних проблем обліку нематеріальних активів, їх класифікації та методів відображення на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. З розвитком ринків, конкуренції та технологій у підприємства виникають потреби у залученні більшої кількості нематеріальних активів. Визначення даного терміну містяться у П(С)БО 8, М(С)БО 38, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та Податковому кодексу України. Приклади визначення сутності терміну «нематеріальні активи» наведені у табл. 1.

Беручи до уваги наведені вище визначення сутності нематеріальні активи можна зробити висновок, що НА – це немонетарні активи, які існують на підприємстві з метою отримання прибутків у майбутніх періодах, які не мають матеріальної форми, є об'єктами інтелектуальної та промислової власності, які є об'єктом права власності конкретного підприємства [5].

Незважаючи на велику кількість теоретичних досліджень, все ж існують проблеми пов'язані з:

- реєстрацією торгової марки та авторського права;
- патентуванням промислового зразка або винаходу;

– недосконалість систем обліку окремих операцій з НА;

– невирішеність питань з приводу амортизаційної політики [6].

Проблеми існують не лише при проведенні теоретичних досліджень, а й у господарській практиці підприємств. Ці труднощі пов'язані з тим, що термін корисного використання нематеріальних активів становить період, який менше одного року, але вони вважаються частиною необоротних активів. У своїй науковій праці Малярчина В.Д. та Прокопович Л.Б. вважають за доцільне відобразити в примітках до річної звітності у складі необоротних активів додатковий рахунок «Швидкозношувані нематеріальні активи» та зробити такі коригування у плані рахунків: трансформувати назву рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» на «Малоцінні та швидкозношувані активи», та прийняти до вказаного рахунку такі субрахунки: – 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 222 «Швидкозношувані нематеріальні активи», що забезпечить покращення обліку та контролю даних активів [7].

У своїй науковій праці Гамова О.В. та Козачок І.А. проаналізували та виділили основні види класифікації НА, результати дослідження відображено у табл. 2 [8].

Потенційні інвестори і партнери, приміряючись до вітчизняних підприємств, все більше уваги віддають саме на значущість НМА. Однак фігурують декотрі обмеження щодо оцінки і формулювання самостійних видів нематеріальних активів (зокрема людський, технологічний (структурний), клієнтський капітал). Окрім цього можна поради класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона допускає досягти. Вона може бути застосована для надання всебічної характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням. Такі класифікаційні ознаки дозволяють отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо [9].

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 грошо-

Таблиця 1

Визначення сутності терміну «нематеріальні активи»

Джерело	Визначення
П(С)БО 8 Пункт 4 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [1].
М(С)БО 38	Нематеріальний актив – це ідентифікований немонетарний актив [2].
Сопко В.В.	Нематеріальні активи – об'єкт права власності конкретного підприємства, умовна вартість об'єктів інтелектуальної та промислової власності [3].
Букур В.	Нематеріальні активи – це майно, що не має матеріально-речовинної форми, яке є власністю підприємства та приносить йому економічну вигоду [4].

Джерело: складено автором на основі використаних джерел

Таблиця 2

Класифікації нематеріальних активів

Ознаки	Види нематеріальних активів
1. За джерелом виникнення:	– створені на підприємстві; – придбані ззовні; – внесені в статутний фонд.
2. За можливостями самостійної оцінки:	– самостійний об'єкт із визначеним набором параметрів; – один з елементів об'єкта бізнесу зі своїми параметрами.
3. За ступенем ідентифікації:	– ідентифіковані; – неідентифіковані.
4. За ступенем відчуження:	– повністю відчужувані; – частково відчужувані.
5. За тривалістю використання:	– поточні; – довгострокові
6. За функціональним призначенням:	– маркетингового типу; – техніко-технологічного типу; – когнітивного типу.
7. За ступенем використання:	– функціонуючі; – не функціонуючі.
8. По відображенню в балансі:	– відображені в балансі; – не відображені в балансі.
9. За сферою застосування:	– для внутрішнього застосування; – для тимчасового надання іншим; – для продажу.
10. За ступенем участі у виробництві:	– прямо пов'язані з обсягом виробництва; – прямо не пов'язані з обсягом виробництва.
11. За характером діяльності, що призвела до появи нематеріального активу:	– науковий результат; – винахідницька робота; – проектно-конструкторська робота.
12. За тривалістю використання:	– поточні; – довгострокові.
13. За об'єктами права:	– винахід; – товарний знак та ін.
14. За предметним змістом:	– технологічні; – управлінські та професійні; – маркетингові.
15. За обсягом витрат:	– вимагають великих вкладень; – вимагають мінімальних витрат; – практично не потребують додаткових витрат.
16. По середовищу формування вартості:	– внутрішні (винаходи та ін.); – зовнішні (товарний знак та ін.).
17. За ступенем правового захисту:	– захищені відповідними документами (правами, ліцензіями, патентами); – незахищені відповідними документами.
18. За впливом на вартість підприємства:	– нематеріальні активи, що прямо впливають; – нематеріальні активи, що впливають опосередковано.

Джерело: [8]

вих 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» [10].

На думку Ю.В. Подмешальської, 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 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, 680, 685.

Без налагодженого обліку та управління нематеріальними активами в Україні перспекти-

ви прискореного розвитку підприємств в сфері вдосконалення технологій та наукоємних аспектів зменшуються. Спеціалісти в сфері бухгалтерської справи вивчаючи облік, не вивчають сутності реєстрації торгової марки (товарного знака), авторського права; патентування винаходу, промислового зразка, і т.п., а тому погано розбираючись в трактуванні даних об'єктів, не володіють навичками правильної постановки їх на облік і відображення у звітності підприємства через не достатню компетенцію в юридичному аспекті [11].

Беручи до уваги все вище зазначене, до основних проблем обліку та аудиту нематеріальних активів в Україні можна віднести наступні [12]:

1) відсутність єдиного визначення поняття «нематеріальні активи»;

2) невідповідність положень окремих документів нормативно-правового забезпечення;

3) відсутність єдиної економічної класифікації;
4) проблема визначення реальної вартості нематеріальних активів, що призводить до зниження балансової вартості підприємства;

5) недосконалість в системі визначення амортизаційних відрахувань, пов'язані з неможливістю визначення строку корисного використання нематеріальних активів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі вище зазначеного матеріалу можна зробити висновки, що існуючі законодавчі акти сильно зменшують кількісний склад нематеріальних активів на підприємствах. Це

питання потребує подальших досліджень, адже значення НМА в розвитку вітчизняних підприємств неухильно зростає. Проблеми в практичній роботі підприємств пов'язані з проблемами класифікації, обліку та оцінки нематеріальних активів. Для подолання труднощів слід дати більш ґрунтовне значення поняттю «нематеріальні активи», розробити єдину систему класифікації, визнання нематеріальних активів активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розрахунки за операціями з нематеріальними активами відображати на субрахунку 686 «Розрахунки з придбання необоротних активів».

Список літератури:

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» із змінами та доповненнями від 25.11.2002 р. № 288/4509. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 04.06.2020).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення: 04.06.2020).
3. Сопко В. Бухгалтерський облік : Навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. КНЕУ, 2000. 578 с.
4. Букур В. Некоторые проблемы определения состава и учета поступления нематериальных активов. *Вісник ЖДТУ*. 2003. № 2(24). С. 197–202.
5. Николок М. Тракткування поняття «Нематеріальні активи» в літературних джерелах. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67076/62477.pdf> (дата звернення: 13.06.2020).
6. Ясишена В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_11 (дата звернення: 13.06.2020).
7. Малярчина В., Прокопович Л.Б. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. URL: <http://molodyvchenu.in.ua/files/journal/2018/1/214.pdf> (дата звернення: 13.056.2020).
8. Гамова О., Козачок І. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/39.pdf (дата звернення: 13.06.2020).
9. Коба О. Визнання, ідентифікація і класифікація нематеріальних активів. *Науковий вісник Полтава. ПолтнТу. Економіка і регіон*. 2015. № 6(55). С. 136–142.
10. Подмешальська Ю., Бакута К. Облік нематеріальних активів. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/77.pdf (дата звернення: 14.06.2020).
11. Сирош Ю. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств. URL: <https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/download/1966/1866/> (дата звернення: 14.06.2020).
12. Побережець О., Іванов К. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/98-104.pdf> (дата звернення: 14.06.2020).

References:

1. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» iz zminamy ta dopovnenniamy vid 25.11.2002 r. № 288/4509 [Regulation (Standard) of accounting 8 "Intangible assets" as amended and supplemented on 25.11.2002 № 288/4509]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (accessed: 04.06.2020). (in Ukrainian)
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy» [International Accounting Standard 38 "Intangible Assets"]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (accessed: 04.06.2020). (in Ukrainian)
3. Sopko, V. (2000). Bukhhalterskyi oblik. Navch. Posibnyk. 3-tie vyd., pererob. i dop. [Accounting. Textbook third edition, revised and supplemented]. KNEU, 578 p. (in Ukrainian)
4. Bukur, V. (2003). Nekotorye problemyi opredeleniya sostava i ucheta postupleniya nematerialnykh aktivov. [Some problems in determining the composition and accounting for intangible assets]. *Bulletin of ZhSTU*, no. 2(24), pp. 197–202. (in Russian)
5. Nykoliuk M. Traktuvannia poniattia «Nematerialni aktyvy» v literaturnykh dzherelakh [Interpretation of the concept of "Intangible Assets" in the literature]. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67076/62477.pdf> (accessed: 13.06.2020). (in Ukrainian)
6. Iasyshena V. Ekonomichniy zmist ta klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv dlia tsilei bukhhalterskoho obliku [Economic content and classification of intangible assets for accounting purposes]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_11 (accessed: 13.06.2020). (in Ukrainian)
7. Maliarchyna V., & Prokopovych L. Problemy obliku nematerialnykh aktyviv v Ukraini [Problems of accounting for intangible assets in Ukraine]. URL: <http://molodyvchenu.in.ua/files/journal/2018/1/214.pdf> (accessed: 13.056.2020). (in Ukrainian)
8. Hamova, O., & Kozachok, I. Shliakhy vdoskonalennia obliku ta audytu nematerialnykh aktyviv na pidpriemstvi [Ways to improve the accounting and auditing of intangible assets in the enterprise]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/39.pdf (accessed: 13.06.2020). (in Ukrainian)
9. Koba, O. (2015). Vyznannia, identyfikatsiia i klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv [Recognition, identification and classification of intangible assets]. *Scientific Bulletin of Poltava. PoltnTu. Economy and region*, no. 6(55), pp. 136–142. (in Ukrainian)
10. Podmeshalska, Yu., & Bakuta, K. Oblik nematerialnykh aktyviv [Accounting for intangible assets]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/77.pdf (accessed: 14.06.2020). (in Ukrainian)
11. Syrosh, Yu. Nematerialni aktyvy u strukturi aktyviv vitchyznianskykh pidpriemstv [Intangible assets in the structure of assets of domestic enterprises]. URL: <https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/download/1966/1866/> (accessed: 14.06.2020). (in Ukrainian)
12. Poberezhets, O., & Ivanov, K. Identyfikatsiia ta klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv ta problemy yikh vyznachennia [Identification and classification of intangible assets and problems of their definition]. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/98-104.pdf> (accessed: 14.06.2020). (in Ukrainian)