Кафедра обліку і аудиту

КУРСОВА РОБОТА

з предмету фінансовий облік – І

на тему:

Облік нематеріальних активів

2004 р.

З М І С Т

І. Вступ.

ІІ. Нематеріальні активи: суть, склад, оцінка.

ІІІ. Загальні принципи організації обліку НМА на підприємстві.

IV. Характеристика рахунків 12 „НМА” та 19 „Негативний гудвіл”.

V. Облік наявності, руху та амортизації НМА:

1. синтетичний облік НМА;

2. аналітичний облік НМА та документування опрацій;

3. облік придбання (створення) НМА;

4. облік переоцінки НМА;

5. облік зменшення корисності НМА;

6. облік вибуття НМА;

7. інвентарізація НМА;

8. амортизація НМА.

VI. Висновок.

VII. Використана література.

1. В С Т У П

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення і розвитку ринкових відносин в постсоціалістичних країнах значною мірою базується на перебудові і вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку й аудиту. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв’язків виробничих суб’єктів, в свою чергу, обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики обліку і статистики.

Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку і відображення у звітності фінансових і виробничих активів підприємств визначають всебічне осмислення і введення в практику обліку якісно нового виду активів — нематеріальних активів. Дана категорія певною мірою є новою для господарської практики України, а також маловивченою і не до кінця розробленою. Але, не дивлячись на це, в реальному житті зустрічатися з ними доводиться все частіше: в результаті повсюдного використання комп’ютерних програм, розвитку науки і техніки виникає необхідність у правовому оформленні та бухгалтерському обліку прав на корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів та послуг.

Багато елементів, пов’язаних з обліком НМА недостатньо законодавчо врегульовані, у зв’язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань.

На сьогодні методика і принципи побудови обліку нематеріальних активів є об’єктом пильного вивчення світової економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися на сесії Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн.

Для перехідного етапу розвитку економіки України і практики обліку характерне значне відставання стану обліку нематеріальних активів від потреб господарської практики. Зокрема, діючий в Україні підхід при оцінці або при визначенні даного виду активів не може забезпечити підготовку користувачам об’єктивної інформації.

Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи В.Д. Андреєва, А.В. Алексєєвої, В.В. Бабича, М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, Н.І. Дорош, В.І. Єфіменко, В.П. Завгороднього, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Н.В. Кужельного, Г.Г. Кірейцева, Д.Р. Кетлетта, Г.І. Олеховича, В.Г. Швеця, Л.С. Шатковської, В.Ф. Палія, О.А. Петрик, С. Яремчука, й інших.

У той же час, глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні, а іноді, і зовсім відсутні. У більшості робіт в неповній мірі дається критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку даного виду активів, недостатня увага приділяється питанням вдосконалення методології та практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Вищенаведене зумовило вибір теми курсової роботи і її основні напрямки.

Дана курсова робота присвячена дослідженню теоретичних питань методології обліку нематеріальних активів. В рамках даної теми буде розглянуто:

* економічну характеристику категорії „нематеріальні активи”, а також загальні принципи побудови їх обліку на підприємстві;
* види нематеріальних активів згідно з класифікацією, поданою в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291;
* питання аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів згідно з П(С)БО, документальне оформлення операцій з їх руху та використання на підприємстві, а також принципи відображення даної категорії активів у звітному балансі підприємства;
* характеристику процедур обліку нематеріальних активів, таких як: визнання, оцінка, амортизація, інвентаризація та інших у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку.

***ІІ. Нематеріальні активи: суть, склад, оцінка***

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

Норми П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Відповідно до даного положення,

**Нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

Нематеріальні активи відображають у балансі, якщо вони відповідають установленим критеріям визнання активів, тобто існує ймовірність того, що підприємство в майбутньому матиме економічну вигоду від них і їхня вартість може бути достовірно визначена.

До нематеріальних активів належать:

* права використання майна, природних ресурсів;
* права промислової власності;
* права інтелектуальної власності;
* ділова репутація (гудвіл);
* привілеї;
* патенти;
* інші нематеріальні активи.

Деякі з цих груп доцільно було б розглянути детальніше.

*Право користування надрами та іншими ресурсами природного середовища* — право 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* — право 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 торгові марки* — це зареєстровані символи, знаки, слова, речення, які дають власнику право виділяти або ідентифікувати певне підприємство, продукт чи послуги.

*Фірмова назва* — найменування юридичної особи. Права і обов’язки підприємств, пов’язані з використанням фірмового найменування, визначаються чинним законодавством.

*Право на промислові зразки* — виключні привілеї на використання художньо-конструкторських рішень (дизайн), що визначають зовнішній вигляд продукції.

*Право на програми для ЕОМ* — право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних і команд, призначених для функціонування ЕОМ та інших комп’ютерних пристроїв з метою отримання результату.

*Право на бази даних* — право на опублікування, відтворення, розповсюдження та інші дії щодо введення в господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків тощо), які систематизовані для пошуку та обробки з допомогою ЕОМ.

*Гудвіл* відповідно до П(С)БО 19 — це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання. Це особливий вид нематеріальних активів, який буде докладніше розглянуто в наступному розділі.

Первісною вартістю нематеріальних активів є собівартість їхнього придбання або створення.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на Баланс за первісною вартістю.

Якщо нематеріальний актив надійшов унаслідок обміну на інший актив, його первісна вартість визначається за справедливою вартістю одержаного активу, яка дорівнює справедливій вартості переданого активу з урахуванням будь-яких грошових доплат, здійснених під час обмінної операції.

Якщо нематеріальний актив одержаний підприємством безоплатно, його первісна вартість дорівнює ринковій вартості цього активу на дату його одержання.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, охоплює витрати, прямо пов’язані з його створенням і доведенням до стану, придатного для використання за призначенням (витрати на оплату праці, матеріали, накладні та ін.).

Наступна оцінка балансової вартості нематеріального активу може відрізнятися від його первісної вартості, якщо було здійснено додаткові витрати, у результаті яких очікується збільшення майбутніх економічних вигод для підприємства.

Витрати на придбання або створення нематеріального активу капіталізуються і підлягають розподілу в часі протягом строку його корисного використання, тобто амортизації.

ІІІ. Загальні принципи організації обліку НМА на підприємстві

Правильність організації обліку та контролю за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві забезпечується затвердженням Наказу „Про облікову політику”. В даному наказі обов’язково необхідно передбачити:

* основні первинні документи з обліку нематеріальних активів та графік їх документообігу;
* діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів;
* метод та порядок нарахування амортизації нематеріальних активів;
* перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку нематеріальних активів;
* порядок оцінки нематеріальних активів та визначення ліквідаційної вартості;
* список осіб, які б відповідали за збереження інформації;
* перелік орендованих нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за відповідними групами.

При організації обліку нематеріальних активів необхідно пам’ятати, що деякі з них підлягають обов’язковій державній реєстрації, а саме:

* патент на винахід;
* свідоцтво на корисну модель;
* патент на промисловий зразок;
* товарний знак;
* знак обслуговування.

Реєстрація всіх інших видів нематеріальних активів здійснюється за бажанням правовласника. Право власності підтверджує сам факт створення цих активів.

ІV. Характеристика рахунків 12 „Нематеріальні активи”  
та 19 „Негативний гудвіл”

**Загальна характеристика рахунків обліку нематеріальних активів.**

Планом рахунків для обліку нематеріальних активів передбачені такі рахунки:

Таблиця 2.1

Структура рахунку 12 „Нематеріальні активи”

|  |  |
| --- | --- |
| **Субрахунки** | **Види нематеріальних активів** |
| **121** „Права користування природними ресурсами” | Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище |
| **122** „Права користування майном” | Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо |
| **123** „Права на знаки для товарів і послуг” | Права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо |
| **124** „Права на об’єкти промислової власності” | Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, „ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції тощо |
| **125** „Авторські і суміжні з ними права” | Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо |
| **126** „Гудвіл” | Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів і зобов’язань на дату придбання |
| **127** „Інші нематеріальні активи” | Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо |

Так класифіковані рахунки нематеріальних активів Інструкцією № 291.

Рахунок 12 „Нематеріальні активи” призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. По дебету цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а по кредиту — вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Рахунок 19 „Негативний гудвіл” (який Планом рахунків винесений за межі групи рахунків нематеріальних активів) призначений для ведення обліку зменшення вартості негативного гудволу з моменту його виникнення. По дебету цього рахунку відображається сума негативного гудволу, яка визнана доходом, а по кредиту — вартість виникнення негативного гудволу. Цей рахунок є контрактивним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Розглянемо детальніше кожний із них.

***Рахунок 121 „Права користування природними ресурсами”***

„Права користування природними ресурсами” — рахунок ведення обліку прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище.

Права користування природними ресурсами виникають у суб’єктів підприємницької діяльності з моменту одержання ними спеціальних дозволів (ліцензій), термін дії яких, відповідно до ст. 15 Кодексу України „Про надра” може бути необмеженим (постійним) і тимчасовим (до 20 років). Ці дозволи (ліцензії) відповідно до ст. 16 Кодексу, видаються Державним комітетом України по геології і використанню надр за узгодженням із Міністерством навколишнього природного середовища України.

Кодексом визначені такі види користування надрами:

* геологічне вивчення, у тому числі дослідно-промислова розробка родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;
* видобуток корисних копалин;
* будівництво й експлуатація підземних споруд, не пов’язаних із видобутком корисних копалин, у тому числі споруд для підземного збереження нафти, газу й інших речовин і матеріалів, поховання шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;
* створення геологічних територій і об’єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам’ятники природи, лікувальні, оздоровчі установи й ін.).

На кожний вид діяльності щодо користування надрами в межах відведеної ділянки видається окрема ліцензія, а у випадку зміни користувача надр видається нова ліцензія.

Згідно статті 28 Кодексу, плата за користування надрами стягається у виді:

* платежів за користування надрами;
* відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
* збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій);
* акцизного збору (по окремих видах мінеральної сировини).

Оскільки відрахування за геологорозвідувальні роботи й акцизний збір ставляться до обов’язкових бюджетних платежів, то в нематеріальні активи, очевидно, зараховуються платежі за користування надрами і сплата збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій). Звичайно, якщо вартість такої ліцензії настільки істотна, щоб зараховувати її до складу вартості необоротних активів. Також варто враховувати, що платежі за користування надрами бувають щорічними й одноразовими. Тому в такі нематеріальні активи повинні зараховуватися тільки одноразові платежі на тривалий (більше року) термін користування надрами, або ті щорічні, що здійснені на декілька років уперед.

Рахунок 122 „Права користування майном”

„Права користування майном” — рахунок, на якому показується вартість прав на користування земельною ділянкою, будинком, прав на оренду приміщень і т. п.

Право користування майном, що знаходиться в державній або комунальній власності, набувається суб’єктами підприємництва, як правила, шляхом участі в конкурсних торгах (аукціонах), що влаштовуються державними і місцевими органами самоврядування. Новий НМА зараховується на баланс по вартості придбання таких прав.

Право користування майном, що знаходиться у власності інших суб’єктів підприємництва (державних і приватних) або у власності фізичних осіб, набувається шляхом укладання відповідної угоди про передачу прав на певний термін. Контрактна вартість придбаних у такий спосіб прав разом із витратами, що супроводжують таке придбання, буде вважатися їх початковою вартістю. Цей НМА (права користування майном) списується з балансу після закінчення терміну дії прав, зазначеного в договорі з власником матеріального об’єкта.

У випадку одержання майна в безстрокове користування даний НМА повинний амортизуватися протягом не більше, ніж 20 років, після чого на балансі даний НМА залишається з рівнозначною сумою зносу. Але оскільки права продовжують діяти стільки, скільки діє підприємство, що ними користується, то ні початкова вартість, ні сума зносу не списуються з балансу, якщо немає підстав вважати, що права не приносять економічні вигоди.

Якщо договором із власником матеріального об’єкта прав надалі передбачалася передача їхній третій особі з рук першого одержувача, то такий одержувач (підприємство) може нараховувати амортизацію даного НМА не до нуля, а до ліквідаційної вартості.

Рахунок 123 „Права на знаки для товарів і послуг”

„Права на знаки для товарів і послуг” — рахунок нематеріальних активів, на якому показується вартість придбаних (отриманих) прав на користування знаками, під якими випускається (реалізується) продукція підприємства.

Товарний знак (торгова марка) і знак обслуговування — це один із видів маркування продукції, за допомогою яких відрізняються і розпізнаються споживачами товари і послуги одних виробників від аналогічних товарів і послуг, запропонованих на ринку іншими виробниками. Товарні знаки і знаки обслуговування виконують подвійну корисну функцію: з одного боку, забезпечують виробнику певний обсяг продажів, з іншого боку — певною мірою забезпечують захист прав споживачів і тим самим знову і знову генерують новий попит. А новий попит, у свою чергу, підвищує рівень продажів виробника і, відповідно, — прибутку. І так далі по колу.

Використання торгових марок (товарних знаків і знаків обслуговування) у господарській діяльності підприємства і віднесення прав на ці знаки до складу нематеріальних активів підприємства завжди потребує відповідних витрат: оплата послуг дизайнерів, що брали участь в розробці товарних знаків, патентних повірених по підготовці документів на реєстрацію цих знаків у якості товарних у Патентному відомстві, сплата мита за подачу заяви, одержання свідоцтва, підтримку реєстрації в силі і таке інше. Права на товарні знаки відображаються у бухгалтерському обліку по вартості, що складається із суми витрат на їх придбання, виготовлення і доведення до стану, придатного для використання.

В обліку товарних знаків є одна невизначеність. Якщо права на користування торговими марками придбані підприємством на документально визначений термін, то в зв’язку з цим і термін „корисного використання” цих нематеріальних активів буде цілком визначеним. Цього не можна сказати про термін „корисного використання” торгових марок, право на яке підприємство придбало в результаті здійснення власної поточної діяльності. Також викликає сумнів доцільність нарахування амортизації на товарні знаки і знаки обслуговування, право на які підприємство одержує вказаним вище способом. У П(С)БО 8 для таких випадків винятку із правил не передбачено. Але навряд чи можна сказати, що придбані в довгострокове або безстрокове користування торгові марки згодом утрачають свою початкову вартість. Очевидно, це той випадок, коли, відповідно до П(С)БО 8, амортизація нематеріальних активів повинна нараховуватися протягом терміну, визначеного підприємством, але не більш 20 років. Але адже і через 20, і через 40 років торгова марка підприємства (який весь цей час безупинно діє і не думає припиняти свою діяльність) ще в силі, і утрачати свою вартість теж „не збирається”!

Відношення, пов’язані з правовою охороною товарних знаків і знаків обслуговування, регулюються Законом України № 3689-ХII „Про охорону прав на знаки для товарів і послуг”. У відповідності зі статтею 5 Закону, право власності на знак засвідчується свідоцтвом, термін дії якого складає 10 років від дати подачі заявки і може подовжуватись по клопотанню власника свідоцтва протягом десятого року дії прав.

До речі, не зайвим буде звернути увагу на те, що, що відповідно до Закону, не можуть одержати правову охорону:

* позначення, що зображають державні герби, прапори й емблеми;
* офіційні назви держав;
* емблеми, скорочені або повні найменування міжнародних міжурядових організацій;
* офіційні контрольні, гарантійні і пробірні клейма, печатки;
* нагороди й інші відзнаки.

Такі позначення можуть бути включені в знак як елементи, що не охороняються, якщо на це є згода відповідного компетентного органа або їхніх власників.

Рахунок 124. „Права на об’єкти промислової власності”

„Права на об’єкти промислової власності” — рахунок ведення обліку отриманих (придбаних) прав, які охороняються законом і виникають із моменту їхньої державної реєстрації.

Нематеріальні об’єкти промислової власності — це об’єкти інтелектуального походження, безпосередньо пов’язані з організаційно-технологічним процесом діяльності конкретного підприємства, які відповідають критеріям визнання активами.

У П(С)БО 8 та Інструкції № 291 наведені приклади таких об’єктів: „право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тваринною, „ноу-хау”, захист від недобросовісної конкуренції тощо”. Ці приклади викликають ряд питань. Зокрема, яка різниця між „винаходом” і „ноу-хау”? Що таке „корисні моделі”? Можливо, у проектно-конструкторській галузі цей термін достатньо поширений, проте для бухгалтера „корисна модель” — це неологізм, його варто роз’яснити, раз уже він потрапив у бухгалтерські стандарти. Визначення, яке дає Закон України від 15.12.1993 № 3687-XII „Про охорону прав на винаходи і корисні моделі”, нічого бухгалтеру не говорить. А що стосується ”захисту від недобросовісної конкуренції”, то одразу спадає на думку, що це плата рекетирам. Спеціальні закони[[1]](#footnote-1) такого визначення не дають.

Об’єкти цього права Законом визначені наступним чином:

* винахід — технологічне (технічне) рішення, що відповідає умовам патентоспроможності (новизні, винахідницькому рівню і промисловій придатності);
* корисна модель — нове і промислово придатне конструктивне виконання пристрою.

Цитата з п. 2 статті 6 Закону: „Об’єктом винаходу можуть бути:

* продукт (пристрій, речовина, штам мікроорганізму, культура клітин рослин і тварин тощо);
* засіб;
* використання раніше відомого продукту або засобу по новому призначенню.

Майнові права набуваються у власника патенту шляхом підписання авторського договору. Об’єктом корисної моделі може бути конструктивне виконання пристрою”.

Усе, більше нічого суттєвого про „корисні моделі” у Законі немає. Якщо це „модель”, то модель чого саме? І якщо вона корисна, то яка від її користь? Дуже непогано було б почути кваліфіковану, не обтяжену загальними фразами, консультацію з цього приводу,

Власне, поставлені запитання зовсім не означають, ніби автор не розуміє, що таке нематеріальні об’єкти промислової власності. Можна пояснити по-людськи: це майже те ж саме, що авторські права, проте цього разу мова йде не про авторство, а про володіння на правах власності. При цьому авторство може належати не лише винятково окремій особі або групі осіб (співавторів), а і підприємству в цілому. Крім того, на відміну від авторських, права на об’єкти промислової власності потребують обов’язкової реєстрації.

Справедлива (ринкова) вартість такого об’єкта в рамках діючого підприємства — це сума, що відбиває його сукупну корисність і подає собою потенційний внесок у результати діяльності підприємства як єдиного комплексу при виробництві продукції (товарів, робіт, послуг).

Охоронним документом, що засвідчує пріоритет, авторство і право власності на винахід (корисну модель), є патент або деклараційний патент.

Право на промисловий зразок охороняється законом України від 15.12.93 № 3688-ХII „Про охорону прав на промислові зразки” у діючій редакції. Охоронним документом, що засвідчує право власності на промисловий зразок, є патент.

Права на сорти рослин охороняються Законом України від 21.04.1993 № 3116-XII „Про охорону прав на сорти рослин” у діючій редакції. Охоронним документом, що засвідчує право власності на сорт рослин, є патент.

Рахунок 125 „Авторські та суміжні з ними права”

„Авторські та суміжні з ними права” — рахунок нематеріальних активів, на якому показується вартість прав на використання (з метою одержання підприємством економічних вигод) літературних, творчих і наукових творів, право на авторство яких належить окремій особі (групі осіб), із якими укладена відповідна угода про право на використання підприємством результатів таких винаходів.

Тут варто зробити деякі посилання на історичні дані.

Особливо активно законодавчий процес по охороні прав на результати творчої діяльності почав розвиватися з початку XX ст. 14 червня 1967 р. у Стокгольмі було підписано Конвенцію про заснування Міжнародної організації інтелектуальної власності (вступила в силу у 1970 р.). Вона узаконила поняття інтелектуальної власності у міжнародній правовій практиці.

Згадана конвенція об’єктами авторського права називає наступні результати творчої діяльності:

* літературні, художні твори та наукові праці;
* виконавчу діяльність артистів, фонограми та радіопередачі;

та деякі інші.

На сьогоднішній день цей перелік дещо розширився. Об’єктом авторського права є будь-який твір науки, літератури, мистецтва, виражений в об’єктивній формі. Об’єктивна форма передбачає можливість відтворення об’єкта (тиражування твору).

Виникнення авторських прав, на відміну від прав на винаходи, де потрібно для підтвердження даного права подати заявку й одержати патент, не потребує виконання подібних формальностей, як і не є обов’язкової реєстрація авторського права в Державному агентстві України по авторських і суміжних правах.

Варто нагадати, що в галузі володіння авторськими правами варто розрізняти:

* немайнові права (права на авторство й ім’я) — не можуть бути предметом угод, тобто не можуть передаватися іншим особам;
* майнові права (право на володіння, використання і розпорядження результатами творчої й інтелектуальної діяльності).

Окремо варто зупинитися на таких правах, як права на використання комп’ютерних програм. Це достатньо поширений вид нематеріальних активів і питання по їхньому обліку виникають досить часто. Тим часом, вирішити їх неважко.

У першу чергу варто визначити, який програмний продукт придбало підприємство. І головне — пам’ятати, що дискета (лазерний диск або інший носій інформації) разом із записаними на ній магнітними сигналами — річ матеріальна. Підприємство (покупець) у такому випадку сплачує тільки за дискету, отже, використовує її як малоцінний інвентар (оборотний або необоротний — залежить від ціни і терміну використання). Купити магнітний носій разом із записаної на ньому інформацією — це все одно, що купити книжку (друкарську інформацію). Отже, якщо факт придбання програмного продукту обмежується купівлею дискети — тоді про придбання НМА не може бути і мови[[2]](#footnote-2).

Зовсім інше, якщо шляхом укладання угоди з автором або ліцензіаром підприємство купує право використовувати даний програмний продукт. Право — річ нематеріальна. Відомо, що це право підприємство може придбати разом із матеріальним носієм. Проте в даному випадку ці речі (матеріальну і нематеріальну) не варто роз’єднувати з метою бухгалтерського обліку. Вартість носія інформації — це складова первинної вартості нематеріального активу[[3]](#footnote-3).

У випадку ж придбання комп’ютерної програми без фізичного носія, тобто коли вона встановлюється безпосередньо на жорсткий диск (вінчестер), — це нематеріальний актив, так би мовити, у „чистому виді” і суперечок щодо обліку дискет не виникає. Проте і тут є одне „але”. Так, у випадку придбання комп’ютера разом із програмним забезпеченням[[4]](#footnote-4) (а, як правило, „порожні” машини не продаються), вартість програм буде входити в початкову вартість комп’ютера і надалі амортизуватися як єдине ціле — об’єкт основних засобів. Так само в складі вартості комп’ютера буде обліковуватись окремо придбаний програмний продукт, без якого даний комп’ютер підприємству не потрібний.

Висновок такий: права на використання комп’ютерних програм обліковуються як нематеріальний актив тільки тоді, коли дана комп’ютерна програма являє для підприємства окрему цінність, тобто сама спроможна приносити підприємству економічні вигоди (протягом тривалого періоду). Інакше (стандартно) кажучи: коли даний актив можна назвати ідентифікованим.

Права, отримані підприємством згідно ліцензійній угоді, можуть зараховуватися до складу нематеріальних активів (на рахунок 125) тільки у випадку, якщо термін дії такого договору перевищує один рік, а паушальний платіж або роялті достатньо високі у масштабах діяльності даного підприємства.

Рахунки 126 „Гудвіл" і 19 „Негативний гудвіл”

„Гудвіл” — рахунок обліку позитивної різниці між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупної вартості його чистих активів, кожний із яких на дату придбання оцінений по справедливій вартості.

„Негативний гудвіл” — рахунок обліку аналогічно визначеної негативної різниці.

„Фінансовий словник” дає наступні визначення гудволу:

1. умовна вартість ділових зв’язків фірми, „ціна” накопичених нематеріальних активів фірми (престиж торгових марок, досвід, нові технології, ділові зв’язки, стійка клієнтура, панівна позиція на ринку тощо);
2. грошова оцінка різниці між ціною підприємства та реальною вартістю його основного капіталу.

Можливість появи гудволу (негативного гудволу) на балансі покупця обумовлена тим, що вартість будь-якого підприємства як цілісного господарсько-майнового комплексу завжди в ту або іншу сторону відрізняється від сукупної вартості придбаних у такий спосіб активів і зобов’язань. Якщо сума, сплачена покупцем за придбання підприємства, перевищує оцінну вартість придбаних унаслідок даної угоди активів і зобов’язань[[5]](#footnote-5), отримана в результаті такого порівняння різниця визнає нематеріальним активом, облік якого ведеться на рахунку 126 „Гудвіл”. Якщо сума, сплачена покупцем за придбання підприємства, менше оцінної вартості придбаних активів і зобов’язань, різниця визнається контрактивом, облік якого ведеться на рахунку 19 „Негативний гудвіл”.

І в тому, і в іншому випадку всі інші активи прибуткуються в дебет відповідних рахунків їхнього обліку по справедливій вартості на дату придбання. Гудвіл стає об’єктом бухгалтерського обліку й об’єктом відображення в звітному балансі тільки у випадку проведення операції покупки підприємства, тобто тоді, коли покупець витрачається на придбання підприємства.

Величина гудволу залежить від комплексу заходів, спрямованих на примноження прибутку фірми, але не пов’язаних зі збільшенням активних операцій. Тобто від таланту управлінців, кваліфікації, вміння та досвіду співробітників, загального стану ділових відносин фірми у світі бізнесу; її становища на ринку, досягнутого завдяки якості продукції, робіт, послуг, товарів, а також застосуванню новітніх технологій. Гудвіл залежить також від рентабельності та фінансової стабільності фірми, міцності торговельних зв’язків, репутації серед покупців та постачальників, місця знаходження фірми тощо.

Не може бути об’єктом бухгалтерського обліку й об’єктом відображення в звітному балансі гудвіл, отриманий унаслідок здійснення діяльності підприємства, навіть якщо це підприємство успішно працює, має міцні, вигідні ділові зв’язки, має висококваліфікований персонал, гарну репутацію серед клієнтів, вигідне місцезнаходження, оскільки такий гудвіл неможливо вірогідно оцінити, а отже, ідентифікувати. Тобто в такому випадку події, що викликають ріст вартості підприємства, не можуть бути виділені і відображені в обліку окремо. На відміну від інших активів, гудвіл не може бути самостійним об’єктом укладання угод, оскільки даний нематеріальний актив не може існувати окремо від підприємства, його неможливо ні продати, ні передати, ні подарувати. Гудвіл є наслідком здійснення угоди, а не його об’єктом.

Гудвіл відрізняється від всіх інших нематеріальних активів по методах оцінки, засобах придбання, методах амортизації, засобах вибуття (списання). Цілком можливо, що в деяких випадках вартість гудволу може бути умовною.

**V. Облік наявності, руху та амортизації нематеріальних активів**

***1. Синтетичний облік нематеріальних активів.***

Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів призначено активний рахунок 12 “Нематеріальні активи”.

На дебеті рахунка 12 відображають придбання або одержання у результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, і суму дооцінки таких активів, на кредиті – вибуття нематеріальних активів унаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості одержання підприємством у майбутньому економічних вигод від їхнього використання, а також суму уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 “Нематеріальні актив” має такі субрахунки:

121 “Права користування природними ресурсами”;

122 “Права користування майном”;

123 “Права на знаки для товарів і послуг”;

124 “Права на об’єкти промислової власності”;

125 “Авторські та суміжні з ними права;”

126 “Гудвіл”;

127 “Інші нематеріальні активи”.

На субрахунку 121 ведеться облік наявності об’єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень та ін.)

На субрахунку 123 ведеться облік наявності прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви та ін.).

На субрахунку 124 ведеться облік наявності прав на об’єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, види рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції ті ін.).

На субрахунку 125 ведеться облік авторських і суміжних із ними прав (права на літературні й музичні твори, комп’ютерні програми, бази даних та ін.).

На субрахунку 126 ведеться облік гудвілу (різниці між балансовою вартістю чистих активів підприємства і вартістю його придбання). Вартість придбання відображає вартість підприємства з урахуванням кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій та ін.

На субрахунку 127 ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

2. Аналітичний облік НМА та документування операцій

Обов’язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми по відношенню до будь-якого об’єкту, що приймається на облік, проте, повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об’єкту та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі.

До таких документів відносяться, насамперед, документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства.

Зарахування нематеріального активу на баланс здійснюється на підставі акту про його отримання, після оформлення картки обліку НМА. В акті, зокрема, мають бути зазначені:

* назва підприємства;
* назва об’єкту нематеріальних активів;
* його коротка характеристика;
* структурний підрозділ, у якому даний нематеріальний актив буде використовуватись;
* спосіб придбання нематеріального активу;
* термін корисного використання;
* перелік документації, яка свідчить про придбання (створення) нематеріального активу;
* висновок комісії з обґрунтуванням терміну корисного використання НМА;
* відомості про матеріальні носії, на яких НМА був отриманий.

Права на „ноу-хау” виділені в особливу групу нематеріальних активів, Для того, щоб можна було обліковувати „ноу-хау” як об’єкти нематеріальних активів, необхідна наявність наступних документів:

* документів, що підтверджують факт створення цих активів, наприклад кошториси витрат;
* актів приймання-передачі для обліку введення об’єктів в експлуатацію;
* положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;
* наказів про віднесення конкретних об’єктів до „ноу-хау”;
* протоколів визначення строків корисного використання об’єктів „ноу-хау”.

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об’єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. Наприклад, у випадку придбання будь-яких авторських прав відображення їх в обліку може бути здійснене лише на підставі договору з юридичною або фізичною особою — продавцем цих авторських прав.

Документальне оформлення в обліку надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони силами підприємства чи придбані у інших осіб.

***Нематеріальні активи***

**Придбані у інших осіб**

**Розроблені своїми працівниками або сторонніми спеціалістами, які залучалися по договору підряду**

Факт передачі підприємству прав на них повинен підтверджуватися договором передачі прав, до якого додаються акти приймання-передачі матеріальних носіїв, які містять об’єкти інформації

Право власності повинно підтверджуватись документами, які свідчать про проведення і завершення робіт по створенню даного об’єкту нематеріальних активів (акти приймання-здачі результатів робіт або акти передачі виконуваних замовлень)

*Рисунок 3.1 Документальне оформлення нематеріальних активів*

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об’єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може самостійно розроблювати додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

На підставі первинних документів рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображається в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та форм звітності. По рахунку 12 „Нематеріальні активи” ведеться журнал-ордер № 13, а по рахунку 19 „Негативний гудвіл” — журнал-ордер № 15 (див. табл. 3.1 та 3.2).

Таблиця 3.1

**Журнал-ордер № 13**

*за \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_ року*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ запису** | **Підстава і зміст запису** | **З кредиту рахунку 12 у дебет рахунків** | | | | | | | **Разом по кредиту 12** |
| **13** | **16** | **37** | **42** | **94** | **97** | **99** |
| 1 | Акт приймання-передачі |  | 2300 |  |  |  |  |  | **2300** |
| 2 | Акт приймання-передачі |  |  |  | 5100 |  |  |  | **5100** |
| 3 | Довідка бухгалтерії | 500 |  |  |  |  |  |  | **500** |
| 4 | Акт переоцінки |  |  |  |  |  | 2200 |  | **2200** |
| 5 | Довідка бухгалтерії |  |  |  |  | 1350 |  |  | **1350** |
| 6 | Акт приймання-передачі |  |  | 2200 |  |  |  |  | **2200** |
| 7 | Акт ліквідації |  |  |  |  |  |  | 2600 | **2600** |
| **РАЗОМ:** | | **500** | **2300** | **2200** | **5100** | **1350** | **2200** | **2600** | **16250** |

Таблиця 3.2

**Журнал-ордер № 15**

*за \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_ року*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ запису** | **Підстава і зміст запису** | **З кредиту рахунку 19 у дебет рахунків** | | | | | | | **Разом по кредиту 19** |
| **14** | **37** | **385** | **та інші** | | | |
| 1 | Розрахунок бухгалтерії | 25000 |  |  |  |  |  |  | **25000** |
| 2 | Розрахунок бухгалтерії |  | 37500 |  |  |  |  |  | **37500** |
| 3 | Розрахунок бухгалтерії |  |  | 2300 |  |  |  |  | **2300** |
| **РАЗОМ:** | | **25000** | **37500** | **2300** |  |  |  |  | **64800** |

У Балансі нематеріальні активи відображаються наступним чином (табл. 3.3):

Таблиця 3.3

**Взаємозв’язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей балансу,  
за якими відображаються нематеріальні активи***(крім суб’єктів малого підприємництва та іноземних представництв)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Актив** | **Код рядка** | **Підстава для заповнення (рахунки та субрахунки за новим Планом рахунків)** |
| **І. Необоротні активи** |  |  |
| Нематеріальні активи |  |  |
| залишкова вартість | 010 | Різниця між сумами за рядком 011 та 012 |
| первісна вартість | 011 | Сальдо рахунку 12 „Нематеріальні активи” |
| знос | 012 | Сальдо субрахунку 133 „Знос нематеріальних активів” |
| Незавершене будівництво | 020 | Сальдо рахунку 15 „Капітальні інвестиції”, у тому числі субрахунку 154 „Придбання (створення) нематеріальних активів” |
| … | … | … |
| **Усього за розділом І** | 080 | … |

***3. Облік придбання (створення) нематеріального активу.***

Придбаний або одержаний нематеріальний актив (як і кожний інший актив) відображають у балансі, якщо існує вірогідність одержання майбутніх економічних вигод від його використання і вартість цього активу може бути достовірно визначена.

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті:

1. Придбання:

* за грошові кошти;
* за бартером.

1. Одержання як внеску засновника до статутного фонду підприємства.
2. Самостійного виготовлення об’єкта нематеріальних активів.
3. Безоплатного одержання об’єкта нематеріальних активів.

Нематеріальний актив, одержаний у результаті розробки , відображають у балансі за умов, що підприємство має:

* намір, технічну спроможність і ресурси для доведення нематеріального активу до стану придатності для реалізації або використання;
* можливість одержання майбутніх економічних вигод від його реалізації або використання;
* можливість одержання майбутніх економічних вигод від його реалізації або використання;
* інформацію для достовірного визначення витрат, пов’язаних із його розробкою.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям визнання, витрати, пов’язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони здійснювалися, без визнання таких витрат у майбутнього нематеріальним активом.

Не визнаються активом і відображаються у витратах того звітного періоду, протягом якого вони здійснювалися, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом і відображаються у витратах того звітного періоду, протягом якого вони здійснювалися:

* витрати на дослідження:
* витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
* витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
* витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
* витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім одержаних торгових знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають компенсації, та інших витрат, які безпосередньо пов’язані з його придбанням і доведенням до стану придатності для використання за призначенням. Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, які придбано (створено) цілком або частково за рахунок банківського кредиту.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об’єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об’єкта перевищує його справедливу вартість, первісною вартістю нематеріального активу, одержаного в обмін на подібний об’єкт, є його справедлива вартість, а різницю включають до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об’єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку було передано (одержано) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно одержаних нематеріальних активів є їхня справедлива вартість на дату одержання.

Первісною вартістю нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається їхня справедлива вартість, узгоджена засновниками (учасниками) підприємства.

Нематеріальні активи, одержані внаслідок об’єднання підприємств, оцінюються за їхньою справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об’єкта нематеріальних активів, оплачених загальною сумою, визначається розподілом сплаченої суми пропорційно справедливої вартості кожного з придбаних об’єктів.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших витрат, які безпосередньо пов’язані зі створенням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов’язаних з удосконаленням цих активів і підвищенням їхніх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню початково очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, включають до витрат звітного періоду.

Витрати, що здійснюються для утримання об’єкта в придатному для використання стані та одержання початково визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включають до витрат звітного періоду.

Відображення операцій, пов’язаних із нематеріальними активами, на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці (1).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Зміст операції** | **Кореспонденція рахунків** | |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | Придбано нематеріальні активи  (на умовах авансової оплати)  на суму за договором   * на суму без ПДВ * на суму ПДВ | 154  644 | 631  631 |
| **2** | Зараховано придбаний об’єкт до нематеріальних активів | 12 | 154 |
| **3** | Відображено витрати на утримання програмного забезпечення для власних потреб | 12 | 20  65  66 |
| **4** | Зараховано до складу нематеріальних активів програмне забезпечення, створене власними силами | 125 | 154 |
| **5** | Відображено витрати на дослідження можливостей технічного удосконалення виробництва | 941 | 20  65  66 |
| **6** | Відображають витрати на модернізацію програмного забезпечення | 154 | 20  65  66 |
| **7** | Обчислено витрати на модернізацію програмного забезпечення у складі нематеріальних активів | 125 | 154 |

***4. Облік переоцінки нематеріальних активів.***

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об’єкта нематеріального активу переоцінюють усі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

**Активний ринок** – ринок, який характеризується тим, що предмети, які продаються й купуються на ньому, є однорідними; у будь-який час можна знайти заінтересованих продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Якщо підприємство здійснило переоцінку об’єктів групи нематеріальних активів, то в майбутньому вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінені первісна вартість і знос об’єкта нематеріального активу визначаються як добутки на індекс переоцінки відповідно первісної вартості або зносу. Індекс переоцінки обчислюють діленням справедливої вартості переоцінюваного об’єкта на його залишкову вартість.

Суму дооцінки залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів відображають у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду, крім наведених нижче випадків.

1. Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об’єкта нематеріального активу під час чергової дооцінки вартості цього об’єкта включають до доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів та зазначеним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.
2. Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об’єктів нематеріальних активів під час чергової уцінки залишкової вартості цього активу спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об’єкта нематеріальних активів та зазначеним перевищенням до витрат звітного періоду.
3. Під час вибуття переоціненого раніше об’єкта нематеріальних активів перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта включають до нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

***П Р И К Л А Д :***

Відобразити в обліку суму дооцінки нематеріальних активів, якщо сума дооцінки балансової вартості становить 1 800 грн., а зносу – 700 грн.

У бухгалтерському обліку має бути зроблено такі проводки:

Дт 12 “Нематеріальні активи”

Кт 423 “Дооцінка активів” 1 800 грн.

Дт 423 “Дооцінка активів”

Кт 133 “Знос нематеріальних активів” 700 грн.

***5. Облік зменшення корисності нематеріальних активів.***

Втрати від зменшення корисності нематеріальних активів включають до витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу нематеріальних активів, а для об’єктів, які відображено в обліку за переоціненою вартістю, - зі зменшенням переоціненої вартості.

Якщо причини зменшення корисності об’єкта нематеріальних активів перестали існувати, втрати від зменшення корисності об’єкта за попередні періоди вилучають на відповідну суму методом “сторно” з суми витрат звітного періоду та із суми зносу об’єкта нематеріальних активів. Для об’єктів нематеріальних, відображених в обліку за переоціненою вартістю, втрати від зменшення їх корисності включають до доходів зі збільшенням переоціненої вартості об’єкта нематеріальних активів.

***П Р И К Л А Д :***

Відобразити в обліку втрат від зменшення корисності об’єктів нематеріальних активів, обчислених за переоціненою вартістю, якщо сума втрати переоціненої вартості – 200 грн., а сума зносу – 45 грн.

У бухгалтерського обліку має бути зроблено такі проводки:

Дт 975 “Уцінка необоротних активів

і фінансових інвестицій” 200 грн.

Кт 12 “Нематеріальні активи”

ДТ 133 “Знос нематеріальних активів”

Кт 12 “Нематеріальні активи” 45 грн.

***6. Облік вибуття нематеріальних активів.***

Нематеріальний актив списують з балансу в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості одержання підприємством у майбутньому економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об’єктів нематеріальних активів визначають як різницю між доходом від вибуття (за відрахуванням непрямих податків і витрат, пов’язаних із вибуттям) та їхньою залишковою вартістю.

Усі господарські операції з обліку нематеріальних активів схожі на аналогічні операції з обліку основних засобів. Кореспонденція рахунків також є практично ідентичною, лише замість рахунка 10, субрахунків 131, 152, які використовувалися в обліку основних засобів, для обліку операцій з нематеріальними активами використовують рахунок 12, субрахунки 133, 154.

Нижче наведено приклади операції з вибуття нематеріальних активів.

***П Р И К Л А Д :***

Підприємство передало (реалізувало) за 15 000 грн. (ПДВ – 2 500 грн.) право користування майном, первісна вартість якого – 13 000 грн., знос – 500 грн. Відобразити ці операції на рахунках бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку має бути зроблено такі проводки (табл.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Зміст операції** | **Кореспонденція рахунків** | | **Сума грн** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Відображено дохід від передачі прав користування майном | 377 | 742 | 15000 |
| 2 | Відображено суму нарахованого раніше зносу | 133 | 122 | 5000 |
| 3 | Списано залишкову вартість нематеріального активу | 972 | 122 | 8000 |
| 4 | Відображено суму податкових зобов’язань з ПДВ | 742 | 641 | 2500 |
| 5 | Визначено фінансовий результат (прибуток) | 742  791  791 | 791  972  441 | 12500  8000  4500 |

7. Облік інвентаризації НМА.

Необхідно пам’ятати, що в умовах конкуренції та високої цінності нематеріальних активів керівництво підприємства повинно приймати заходи для захисту, включаючи фізичну охорону, своєї промислової та іншої інтелектуальної власності.

Наприклад, 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.

Інвентаризація нематеріальних активів проводиться відповідно до вимог Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків від 11.08.94 № 69.

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідно перевірити:

1. документальне оформлення нематеріальних активів;
2. наявність документів, які підтверджують права власності на нематеріальні активи або права на їх використання;
3. термін володіння правами та інші документально підтверджені умови закріплення прав власності чи прав використання даних об’єктів;
4. порядок оформлення режиму службової та комерційної таємниці щодо нематеріальних активів групи „ноу-хау”;
5. перевірка правильності нарахування амортизації.

Нематеріальні активи записуються до інвентаризаційних описів за наявності документів, які є підставою для взяття їх на облік, а саме:

* + рахунків за „ноу-хау” відповідно до договору власника;
  + договору й актів про прийняття наукових і конструкторських розробок;
  + рахунку на оплату вартості майнового комплексу, придбаного на аукціоні, і подальшого розрахунку суми гудволу за наявності різниці між ціною придбання і вартістю активів підприємства;
  + рахунків за роботи із створення програмного забезпечення;
  + патенту на винахід;
  + свідоцтва на знак для товарів і послуг;
  + патенту на промисловий знак;
  + патентів на сорт рослин або породу тварин;
  + авторського договору або договору з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі;

та інших.

На підставі відповідних документів інвентаризаційна комісія перевіряє вартість нематеріальних активів, термін їх використання, суму нарахованого зносу, залишкову вартість та інші дані по кожному об’єкту. У разі виявлення активів, не взятих на облік, а також об’єктів, по яких в облікових регістрах міститься неповна інформація або взагалі вона відсутня, комісія складає окремий інвентаризаційний опис і оформляє протокол.

По результатах інвентаризації в обліку робляться наступні проводки (табл. 8.1):

Таблиця 8.1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Зміст господарської операції** | **Кореспондуючі рахунки** | | **Сума** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| ***Надлишки нематеріальних активів*** | | | |
| Оприбутковано на баланс надлишки нематеріальних активів, виявлені при інвентаризації | **12** „Нематеріальні активи” | **719** „Інші доходи операційної діяльності” | сума об’єкту НМА, виявленого при інвентаризації |
| ***Нестача нематеріальних активів*** | | | |
| Винна особа не встановлена | **947** „Нестачі і втрати від псування цінностей” | **12** „Нематеріальні активи” | сума нестачі НМА |
| **072** „Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” |  | сума нестачі НМА |
| Винна особа встановлена | **133** „3нос нематеріальних активів” | **12** „Нематеріальні активи” | сума зносу НМА |
| **976** „Списання необоротних активів” | **12** „Нематеріальні активи” | сума залишкової вартості НМА |
| **375** „Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” | **716** „Відшкодування раніше списаних активів” | сума, що підлягає відшкодуванню (фактична нестача) |
| **375** „Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” | **719** „Інші доходи операційної діяльності” | Розрахунок[[6]](#footnote-6) |
| **716** „Відшкодування раніше списаних активів” | **642** „Розрахунки за обов’яз­ковими платежами” | сума, що підлягає сплаті до бюджету |
| Нестача НМА сталася внаслідок крадіжки (якщо винна особа не встановлена) або інших надзвичайних подій | **99** „Надзвичайні витрати” | **12** „Нематеріальні активи” | сума вартості НМА[[7]](#footnote-7) |
| **977** „Інші витрати звичайної діяльності” | **12** „Нематеріальні активи” | сума нестачі НМА[[8]](#footnote-8) |

***8. Амортизація нематеріальних активів.***

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який установлює підприємство під час визнання цього об’єкта активом (зарахування на баланс), але не більш як 20 років.

Визначаючи строк корисного використання об’єкта нематеріальних активів, беруть до уваги:

* строки корисного використання таких активів;
* передбачуваний моральний знос;
* правові та інші подібні обмеження щодо строків його використання й інші чинники.

Метод амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації із застосуванням відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Під час розрахунку амортизованої вартості ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім таких випадків:

* якщо існує безвідмовне зобов’язання іншої особи щодо придбання цього об’єкта наприкінці строку його корисного використання;
* якщо ліквідаційну вартість можна визначити на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку його корисного використання цього об’єкта.

Нарахування амортизації починають з місяця, наступного за тим, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняють з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Строк корисного використання нематеріального активу і метод його амортизації переглядають наприкінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов одержання майбутніх економічних вигод.

Амортизацію нематеріального активу нараховують, виходячи з нового методу нарахування і нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

***П Р И К Л А Д :***

05.05.1997 р. ВАТ придбало в іноземного партнера “Р” програмне забезпечення для трансформування своєї бухгалтерської звітності у фінансову звітність за міжнародними стандартами. Ціна придбання – 15 000 дол., або 58800 грн. (за офіційним курсом 3,92 грн. За 1 дол.), у т.ч. ПДВ – 9800 грн. Крім того, сплачено 1200 грн. (у т.ч.ПДВ – 200 грн.) за підготовку бухгалтера до користування цим програмним забезпеченням. Строк корисного використання програмного забезпечення початково було визначено з урахуванням морального старіння програм такого класу – 5 років. Щоквартально ВАТ виплачує фірмі “Р” 600 грн. за сервісне обслуговування цієї програми ( у т.ч. ПДВ – 100 грн.).

У балансі ВАТ на 31.12.1997 р. необхідно відобразити нематеріальний актив, собівартість якого становить 58800-9800=49000 грн. Витрати на підготовку бухгалтера в сумі 1000 грн. (1200-200) і на сервісне обслуговування програмного забезпечення – (600-100)х4=2000 грн. слід відобразити у Звіті про фінансові результати за 1999 рік у статті “Адміністративні витрати”, оскільки вони не є матеріальними активами:

Дт 92 Кт 133

Наприкінці року ВАТ нарахувало методом прямолінійного списання амортизацію, виходячи з визначеного строку корисного використання програмного забезпечення:

49000:5=9800 грн.

Таким чином, балансова вартість програмного забезпечення на 31.12.1999 р. становила: 49000-9800=39200 грн.

На початку 1998 року стало відомо, що з 2000 року запроваджуються національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які хоч і не суперечать МСБО, але мають певні особливості. Тому керівництво ВАТ прийняло рішення про скорочення строку корисного використання цього активу з 5 до 3 років. З огляду на це, балансову вартість нематеріального активу необхідно рівномірно розподілити протягом двох років, що залишилися до кінця переглянутого строку корисного використання програмного забезпечення:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Кінець року** | **Собівартість** | **Нарахування амортизації** | **Нагромаджена амортизація** | **Балансова вартість** |
| 1997 | 49000 | 9800 | 9800 | 39200 |
| 1998 | 49000 | 19600 (39200:2) | 29400 | 19600 |
| 1999 | 4900 | 19600 | 49000 | 0 |

VI. В И С Н О В О К

У даній роботі наведене теоретичне узагальнення вітчизняної методології обліку нематеріальних активів, які на сьогодні залишаються достатньо новим і маловивченим аспектом облікової практики.

Головні висновки з даної роботи полягають у наступному:

1. Важливим є розуміння, що нематеріальні активи як економічна і облікова категорія характеризується такими основними взаємообумовленими і взаємопов’язаними компонентами, як:

* відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури;
* корисність в реалізації цілей по виробництву продукції (наданню послуг, виконанню робіт) і в управлінні самою фірмою (підприємством);
* перспективність отримання прибутку не тільки в даний момент часу, але і в майбутніх періодах господарської діяльності.

1. Призначення активів, які можуть увійти до складу нематеріальних, достатньо широке. Їх список набагато ширший за перелік, вказаний у п. 5 П(С)БО 8 та Інструкції № 291. Тим більше, що Планом рахунків передбачений рахунок 127 „Інші нематеріальні активи”, з приводу якого ще ніхто не визначився.
2. Доводиться визнати, що об’єкти нематеріальних активів на сьогоднішньому етапі розвитку облікової реформи потребують грамотно проведеної класифікації. Так, розподіл нематеріальних активів по групах, який подається у п. 5 П(С)БО 8, не відповідає чинним Указу Президента України від 22.06.94 № 324/94, Постанові КМУ від 22.05.2001 № 543 та ін.
3. Виходячи з вищесказаного і спираючись на теоретичний аналіз можна істотно розширити склад активів, які включаються в баланс як нематеріальні, згідно з вимогами міжнародних стандартів. Крім того, нематеріальні активи як об’єкт обліку можна згрупувати, виходячи з таких ознак: за термінами корисного використання, за ступенем ідентифікації, за ступенем правової захищеності тощо.
4. Розходження в оцінці нематеріальних активів між П(С)БО і міжнародною практикою полягає щодо включення витрат на сплату процентів в первинну вартість нематеріальних активів. Зокрема, за міжнародною практикою бухгалтерського обліку в собівартість нематеріальних активів повинні включатися будь-які виграти на підготовку активу до використання за призначенням, які безпосередньо відносяться до нього. Серед вітчизняних науковців досі ведуться дискусії з приводу доцільності такого включення.
5. Порівняння методики відображення операцій з нематеріальними активами в Україні за новим Планом рахунків і країнах з розвиненою ринковою економікою засвідчує істотні відмінності національного рахівництва на рахунку 12 „Нематеріальні активи” і Міжнародних стандартів, які передбачають ведення обліку на рахунках нематеріальних активів за їх видами: „Промислова власність”, „Інтелектуальна власність”, „Права користування природними ресурсами” тощо.
6. Невизначеність отримання економічної вигоди за рахунок використання нематеріальних активів і особливість їх моральної амортизації диктує необхідність перегляду вітчизняної методології нарахування амортизації для забезпечення об’єктивності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності і правильності прийняття рішень щодо використання нематеріальних активів. Напрямками такого перегляду можуть бути:
   * розширення переліку методів амортизації, які можуть використовуватись підприємствами, зокрема шляхом включення у П(С)БО загальновживаних у світовій обліковій практиці методів;
   * надання свободи підприємствам у визначенні термінів корисного використання нематеріальних активів.

та інші.

YII. Список використаної літератури

1. Закон України „Про авторське право і суміжні права” від 23.12.93 № 3792-XII.
2. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.
3. Закон України „Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності” від 18.02.99 № 2132-II.
4. Закон України „Про охорону прав на винаходи і корисні моделі” від 15.12.93 № 3687-XII.
5. Закон України „Про охорону прав на знаки для товарів і послуг” від 15.12.93 № 3689-XII.
6. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291.
8. Н.В.Чебанова, Ю.А.Василенко, 2002. Бухгалтерський фінансовий облік. Посібник. ВЦ „Академія”, оригінал-макет, 2002.
9. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / Під ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — 3-тє видання, перероблене і доповнене. — Житомир: ЖІТІ, 2001.
10. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних господарських операцій у бухгалтерських проводках: Навчальний посібник. — 3-тє видання, доповнене.
11. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): учебное пособие для студентов вузов. — 5-е издание, дополненное и переработанное. — К.: А.С.К., 2001.
12. Національні стандарти бухгалтерського обліку: нормативна база. — 5-те видання, доповнене. — Х.: Фактор, 1999. — 180 с.
13. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. ч. 5. — Луганськ: „Промдрук” ДСД „Лугань”, 2000.
14. Учет НМА в соответствии с П(С)БУ // Налоги и бухгалтерский учет: блиц-библиотека. — Х.: Фактор, 2000.

1. Закони України від 18.02.99 № 2132-II „Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності”, від 11.01.2001 № 2210-III „Про захист економічної конкуренції”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Даний момент дуже важливий для бухгалтерів, перед якими постає питання: „чи відносити до складу НМА так зване „піратське” програмне забезпечення?”. Оскільки юридично операція з придбання такого „активу” може розцінюватись як „купівля краденого”, то очевидно, що ніяких прав підприємство при цьому не набуває, а, значить, відносити такі „об’єкти” до НМА бухгалтер не має ніякого права (власне, краще їх зовсім не обліковувати як активи — не соромити себе і свою організацію). [↑](#footnote-ref-2)
3. Аргумент у відповідь опонентам: у випадку, якщо програмний продукт старіє — ліцензіар надає нову версію на іншій дискеті, а стару забирає на старій дискеті, у той час як право залишається таким же, яким воно було. [↑](#footnote-ref-3)
4. Так звані „OEM-версії” програмного забезпечення, які повинні використовуватися лише на тих комп’ютерах, „у комплекті” з якими вони були придбані. У даному випадку комп’ютер і є „матеріальним носієм” програми. [↑](#footnote-ref-4)
5. Тобто вартість чистих активів (нетто-активів), визначену як різницю між вартістю всіх активів придбаного підприємства та оцінкою його зобов’язань [↑](#footnote-ref-5)
6. Сума, що дорівнює різниці між розміром матеріальної шкоди, розрахованої згідно Порядку № 116 та балансовою вартістю нематеріальних активів. [↑](#footnote-ref-6)
7. Нестача яких виявлена в результаті надзвичайних подій. [↑](#footnote-ref-7)
8. У зв’язку з їх розкраданням, якщо винні особи не встановлені. [↑](#footnote-ref-8)