

УДК 657

ТИРІНОВ

Андрій Вікторович

К.е.н., доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

a-v-t@ukr.net

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

PROBLEMS OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS IN THE SYSTEM OF ENTERPRISE MANAGEMENT

Анотація

Встановлено збільшення капітальних інвестицій у нематеріальні активи в Україні, обґрунтовано причини такого явища. Визначено проблеми ідентифікації нематеріальних активів, запропоновано додаткові умови визнання нематеріальних активів. Зазначено необхідність встановлення на законодавчому рівні умов ідентифікації нематеріальних активів, а також гармонізації єдиних критеріїв за національними та міжнародними стандартами. Візуалізовано процес управління нематеріальними активами, підкреслено наявність циклічності та зворотного зв'язку між управлінням нематеріальними активами та управління підприємством в цілому. Виокремлено основні проблеми обліку нематеріальних активів, зазначено наслідки таких проблем, а також рекомендації з їх усунення.

Установлено увеличение капитальных инвестиций в нематериальные активы в Украине, обоснованы причины такого явления. Определены проблемы идентификации нематериальных активов, предложены дополнительные условия признания нематериальных активов. Указана необходимость закрепления на законодательном уровне условий идентификации нематериальных активов, а также гармонизации единых критериев по национальным и международным стандартам. Визуализирован процесс управления нематериальными активами, подчеркнута наличие цикличности и обратной связи между управлением нематериальными

активами и управления предприятием в целом. Выделены основные проблемы учета нематериальных активов, отмечены последствия таких проблем, а также рекомендации по их устранению.

The development of information technology leads to an increase of role of intangible assets in the economy. However, there are many questions about their identification due to impossibility of evaluation, and also referring to a particular group, which leads to additional research. The purpose of the article is to determine the problems of accounting of intangible assets and to formulate recommendations for their elimination. The increase of capital investment in intangible assets in Ukraine is justified, the reasons of such a phenomenon are substantiated. The problem of identification of intangible assets has been identified, additional conditions for the recognition of intangible assets are proposed. The necessity of establishing at the legislative level the conditions for the identification of intangible assets is noted, also it is noticed about harmonization of the uniform criteria according to national and international standards. The process of management of intangible assets is visualized, the existence of cyclicity and the feedback between the management of intangible assets and enterprise management as a whole are emphasized. The main problems of the accounting of intangible assets are singled out, the consequences of such problems are indicated, the recommendations for their elimination are proposed. The problem of valuation of intangible assets has been revealed due to the lack of validated valuation methods, which leads to distorted accounting information. It is added that Conclusion is made that solving of the issues of intangible assets accounting will improve the quality of enterprise management and will increase effectiveness of activity. Directions of further researches are development of technology of accounting of intangible assets in the system of enterprise management.

Ключові слова: нематеріальні активи, облікове відображення, оцінка, ідентифікація, бухгалтерський облік.

Ключевые слова: нематериальные активы, учетное отражение, оценка, идентификация, бухгалтерский учет.

Key words: intangible assets, accounting reflection, estimation, identification, accounting.

ВСТУП

В умовах економіки знань особливої уваги набуває розвиток нематеріальних активів, що обумовлює необхідність їх більш детального дослідження. Так, на сьогодні виникає потреба у розробці інструментів ідентифікації, аналізу та оцінки нематеріальних активів, які за різних причин не можуть бути оцінені та відображені в бухгалтерському обліку. Крім того, складність ідентифікації та обліку різних видів нематеріальних активів призводить до того, що вони не відображаються у повному складі у балансі, на малих підприємствах часто нематеріальні активи взагалі не оприбутковують, якщо це не стосується бренду та торговельної марки тощо. Тому виникає необхідність у розгляданні проблемних питань обліку нематеріальних активів з метою підвищення рівня управління підприємством, що збільшує актуальність цього дослідження.

Дослідженню проблем та перспектив бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячені роботи таких вітчизняних науковців, як А. М. Ревва, Н. В. Оляднічук, О. В. Побережець, Х. Скоп, В. Диба та інші. Проте через безперервний розвиток інформаційних технологій виникає необхідність у перегляді особливостей обліку нематеріальних активів, що збільшує актуальність цього дослідження.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є огляд проблем обліку нематеріальних активів та формулювання рекомендацій з його вдосконалення в системі управління підприємством.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для дослідження капітальних інвестицій у нематеріальні активи було використано статистичний аналіз, з метою виділення проблем визнання

нематеріальних активів та їх обліку було застосовано загальнонаукові методи, такі як аналіз, синтез, дедукція, індукція, узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Розвиток інформаційних технологій спонукає використовувати як матеріальні, так і нематеріальні активи у ресурсному потенціалі, адже лише за 9 місяців 2018 року було здійснено капітальних інвестицій у нематеріальні активи на 32% більше, ніж у 2017 році, а у 2017 році також спостерігалось збільшення таких інвестицій на 43% у порівнянні з 2016 роком [1]. Це можна пояснити наступними причинами:

1. Легалізація програм, що використовуються.
2. Збільшення ринку комп'ютерних програм.
3. Реєстрація авторських прав, патентів, промислових знаків тощо.
4. Вдосконалення технології виготовлення продукції, підвищення цінності продукції за рахунок управління знаннями та використання нематеріальних активів.
5. Розвиток бізнесу за рахунок впровадження інформаційних технологій.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» нематеріальним активом є немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. При цьому для його визнання та поставки на облік мають бути виконані наступні умови: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та вартість нематеріальних активів може бути достовірно визначена [2]. Крім того, додаткові умови ідентифікації зазначено у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Так, нематеріальний актив може бути ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або виникає внаслідок договірних

або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [3]. Проте при ідентифікації нематеріальних активів на українських підприємствах виникає проблема: порядок ідентифікації не встановлений на законодавчому рівні, крім того умови визнання нематеріальними активами є типовими умовами для всіх активів, тому доцільним є додавання до існуючих умов визнання нематеріальними активами наступних критеріїв: немонетарність, нематеріальність, можливість ідентифікації, можливість відокремлення від суб'єкта господарювання з можливістю подальшого використання, строк використання більше 1 року.

З метою ефективного використання нематеріальних активів стає доцільним відповідна запитам підприємства організація бухгалтерського обліку нематеріальних активів, адже облікове відображення нематеріальних активів забезпечує надходження інформації щодо наявності та руху нематеріальних активів, що впливає на формування фінансового успіху. Таким чином, управління нематеріальними активами, їх облік, що надає інформаційне підґрунтя, стає важливою складовою системи управління підприємством в цілому. При цьому, з одного боку, потреби управлінського персоналу впливають на розвиток нематеріальних активів, з іншого боку, ефективність використання нематеріальних активів впливає на управлінські рішення, що наведено на рис. 1 (удосконалено на підставі [4, с. 63]). Як можна побачити, у наявності циклічність процесу, що показує необхідність оцінки інформаційної бази управління підприємством після внесення змін до стратегії розвитку управління нематеріальними активами, що призводить до їх руху та, відповідно, зміни структури.

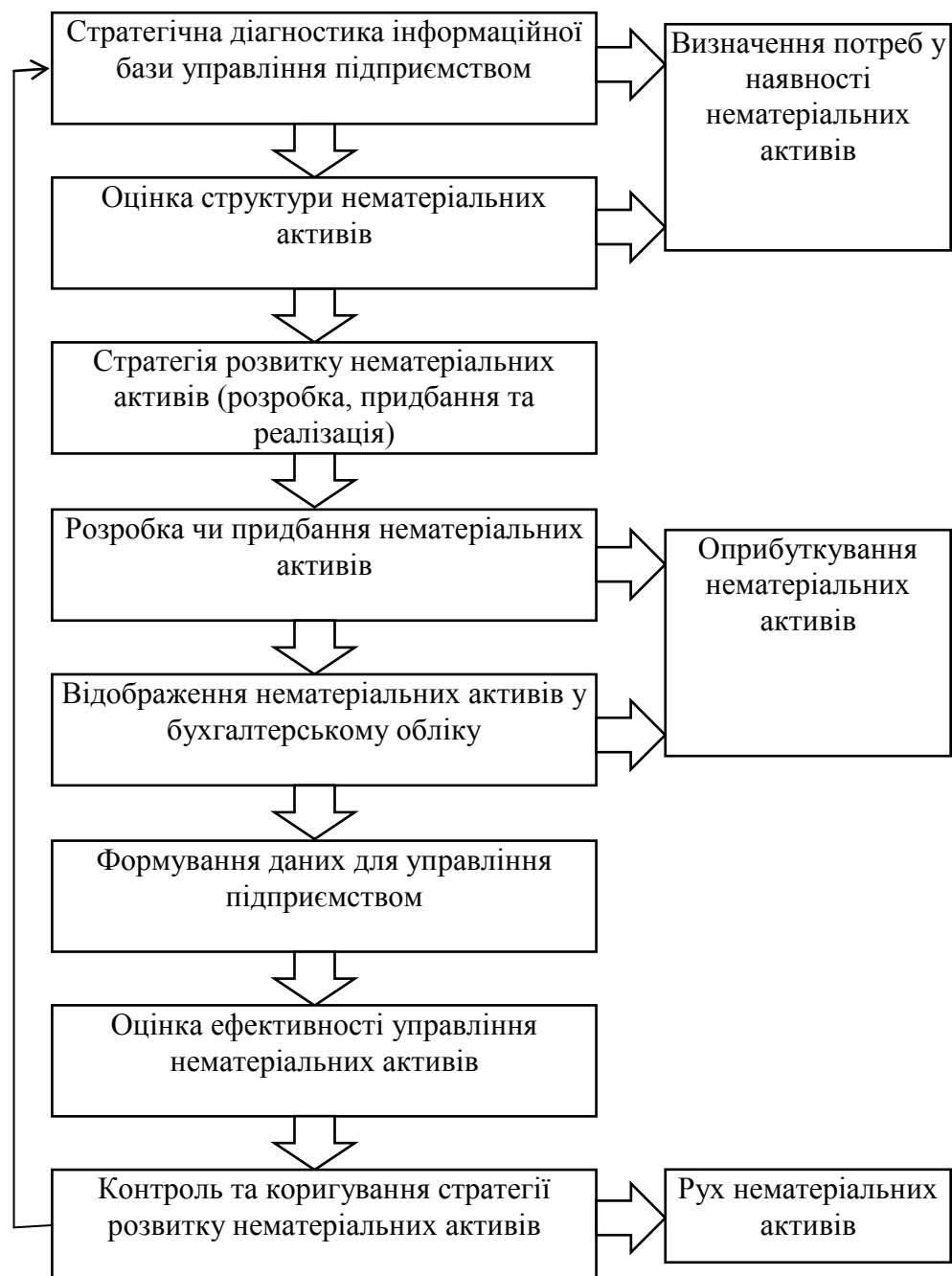


Рис. 1. Основні етапи процесу управління нематеріальними активами з точки зору управління підприємством

За оцінками фахівців на сьогодні від 10% до 15% у структурі активів компанії займають саме нематеріальні активи. Проте у процесі відображення придбання та руху нематеріальних активів виникають проблеми, які призводять до викривлення інформації, на підставі якої у подальшому приймають управлінські рішення. Так, А. М. Ревва зазначає, що не кожен

нематеріальний актив може бути оцінений та відображений у фінансовій звітності, для чого вже складається управлінська звітність. Кожен закордонний інвестор, купуючи компанію або частку в її бізнесі, буде цікавитись звітом з інтелектуального капіталу, який і надає відповіді на запитання про переваги компанії на ринку, на чому ґрунтуються очікування власників, на чому заснована їхня оцінка компанії. Інвестори не в останню чергу звертають увагу на кількість лояльних клієнтів компанії, кваліфікацію кадрів, впізнаваність бренду [5].

Також О. В. Побережець та К. В. Іванова підкреслюють, що спеціалісти в сфері бухгалтерської справи, вивчаючи облік, не досліджують сутності реєстрації торгівельної марки (товарного знаку), авторського права, патентування винаходу, промислового зразка тощо, а тому погано розбираючись в трактуванні даних об'єктів, не володіють навичками правильної постановки їх на облік і відображення у звітності підприємства через недостатню компетенцію в юридичному аспекті [6, с. 102]. Так, програмне забезпечення та бази даних, на які підприємство отримало невиключне право користування, можуть обліковуватися як нематеріальний актив, складова основних засобів або роялті. Якщо програмне забезпечення купується разом з комп'ютерних як невід'ємна його частина, за одним договором, то таке програмне забезпечення відноситься до складу основних засобів. Якщо ж матеріальний носій не має самостійного значення, об'єкт доцільно розглядати як нематеріальний актив. Також у випадку передачі копії програмного забезпечення у володіння, передається не об'єкт права власності, а лише примірник цього об'єкту (роялті) [7, с. 338-339].

Отже, у табл. 1 наведено перелік проблем обліку нематеріальних активів, які узагальнено на підставі [8, с. 76-78; 9, с. 921-924; 10, с. 13-17] та приклади наслідків, які можуть виникнути через помилкове трактування інформації.

Таблиця 1

Основні проблеми облікового відображення нематеріальних активів на підприємстві

Проблема	Наслідки	Рекомендації
Неможливість ідентифікувати нематеріальні активи	Викривлення оподаткованого прибутку, недостовірне відображення інформації у звітності	Залучення спеціалістів з оцінки нематеріальних активів
Невірна оцінка нематеріальних активів		
Невизначеність, який метод оцінки нематеріальних активів використовувати, на законодавчому рівні	Викривлення облікової вартості нематеріальних активів	Розробка облікової політики щодо оприбуткування нематеріальних активів, у якій буде обґрунтовано віднесення витрат на створення нематеріальних активів та формування їх облікової вартості
Неповний перелік нематеріальних активів, передбачений законодавством	Зарахування витрат по створенню нематеріальних активів на витрати звітного періоду, що призводить до зменшення оподаткованого прибутку	
Облікова вартість нематеріальних активів нижче ринкової вартості	Заниження майнового стану підприємства	Переоцінка нематеріальних активів
Відображення гудвілу в балансі тільки після купівлі-продажу підприємства		Формування методичних рекомендацій з відображення внутрішнього та зовнішнього гудвілу
Небажання оприбутковувати всі нематеріальні активи		Контроль обліку та використання нематеріальних активів
Відсутність амортизації окремих видів нематеріальних активів у зв'язку з неможливістю визначення строку їх корисного використання	Заниження витрат та завищення оподаткованого прибутку	Формування рекомендацій із встановлення планованого строку корисного використання різних груп нематеріальних активів
Списання зношених нематеріальних активів, які продовжують використовувати	Заниження майнового стану підприємства	Переоцінка нематеріальних активів
Помилкове оприбуткування нематеріальних активів через неволодіння бухгалтерами юридичними аспектами	Викривлення облікової вартості, складу, структури нематеріальних активів	Залучення юристів при оформленні документів з руху нематеріальних активів
Відокремлення витрат на дослідження від витрат на створення нематеріальних активів	Викривлення облікової вартості нематеріальних активів, завищення чи заниження витрат звітного періоду	Складання бухгалтерської довідки з формування вартості нематеріального активу

Як можна побачити у табл. 1, доцільним є залучення спеціалістів з оцінки нематеріальних активів для запобігання викривлення облікової інформації. Проте у цій галузі також є проблема, адже як вже було відзначено раніше, у законодавстві не визначено, які саме методи використовувати для оцінки нематеріальних активів, що ускладнює процес їх оприбуткування. Це підкреслює взаємозв'язок процесів та необхідність вирішення проблем у комплексі, а не окремо, адже досягти повноти та достовірності облікової інформації про нематеріальні активи є можливим не тільки за допомогою використання рахунків обліку та діючих стандартів, але і завдяки узгодженості законодавчого регулювання обліку та оцінки нематеріальних активів.

ВИСНОВКИ

Таким чином, можна зробити висновок, що створення та використання у господарській діяльності нематеріальних активів призводить до виникнення великої кількості питань щодо їх ідентифікації, оцінки та облікового відображення через відсутність регулювання на законодавчому рівні, також є відмінності в умовах ідентифікації нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами, що потребує гармонізації до єдиних критеріїв. Наведений перелік проблем обліку нематеріальних не є вичерпним, проте усунення цих ключових проблем призведе до підвищення рівня якості управління нематеріальними активами, що є складовою системи управління підприємством, крім того, це буде означати зростання вартості, інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємства на будь-якому ринку, що вже є фактором збільшення прибутковості діяльності, що збільшує важливість вирішення окреслених питань.

Напрямами подальших досліджень є розробка технології обліку нематеріальних активів в системі управління підприємством.

Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 року №242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050
4. Диба В. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік. Економіст. 2016. №5. С. 62-67.
5. Ревва А. М. Роль нематеріальних активів у стратегії розвитку промислових підприємств. Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку. 2012. С. 178-194. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sim_2012_2012_17
6. Побережець О. В., Іванова К. В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення. Економіка: реалії часу. 2012. № 2. – С. 98-104.
7. Греценко А. Г., Чернелевський Л. М. Проблеми ідентифікації нематеріальних активів на прикладі програмного забезпечення. Наукові здобутки молоді – вирішенню проблем харчування людства у XXI столітті: програма і матеріали 80 міжнародної наукової конференції молодих учених аспірантів і студентів (10-11 квітня 2014 р.). К, 2014. Ч. 3. С. 338-339.
8. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік нематеріальних активів та його удосконалення. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2014. Вип. 86. С. 75-80.
9. Малярчина В. Д., Прокопович Л. Б. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. Молодий вчений. 2018. №1. С. 921-924.
10. Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №8. С. 10-19.

References

1. The State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

2. Regulation (standard) of accounting 8 "Intangible assets": security deposit. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 18.10.1999, № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
3. International Accounting Standard 38 "Intangible Assets". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
4. Dyba V. Management of the value of intangible assets: theory and accounting, K.: Poshuk-Invest, 2016. 71 p. (in Ukraine)
5. Revva A. M. The role of intangible assets in the development strategy of industrial enterprises. Strategy and mechanisms of regulation of industrial development. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sim_2012_2012_17.
6. Poberezhets O. V., Ivanova K. V. Identification and classification of intangible assets and problems of their determination, Odessa: odessa national polytechnic university, 2012. 205 p. (in Ukraine)
7. Hretsenko A. H., Chernelevskiy L. M. Problems of identifying intangible assets on an example of software, K.: National University of Food Technologies, 2014. 570 p. (in Ukraine)
8. Oliadnichuk N. V. Accounting for intangible assets and its improvement, Uman: National University of Horticulture, 2014. 153 p. (in Ukraine)
9. Maliarchyna V. D., Prokopovych L. B. Problems of accounting for intangible assets in Ukraine, Kherson: Young scientist, 2018. 1030 p. (in Ukraine)
10. Skop Kh. Accounting for intangible assets: recognition and evaluation, K.: Accounting and auditing, 2013. 48 p. (in Ukraine)