

УДК 657.

Ясишена В.В.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця

Головай Н.М.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця

Методичні аспекти амортизації нематеріальних активів

Yasyshena V.V.,

Ph.D., assistant professor of accounting and auditing, Vinnitsa education and research institute of economy of Ternopil national economic university, Vinnitsa

Golovai N.M.

Ph.D., assistant professor of accounting and auditing, Vinnitsa education and research institute of economy of Ternopil national economic university, Vinnitsa

Methodological aspects of amortization of intangible assets

Анотація.

В статті розглянуто питання щодо визначення нематеріальних активів з встановленими і невстановленими строками корисного використання. Порівняно і охарактеризовано різні методи нарахування амортизації на нематеріальні активи та обґрунтовано їх застосування на вітчизняних підприємствах. Запропоновано використовувати прогресивні методи для нарахування амортизації на нематеріальні активи.

Summary.

Various methods of depreciation on intangible assets are compared and described and their use on domestic enterprises is justified. Advanced methods for calculating depreciation on intangible assets are proposed to use.

Ключові слова: нематеріальні активи, амортизація, методи амортизації, строк корисного використання, ліквідаційна вартість.

Keywords: intangible assets, amortization, depreciation methods, useful lives, residual value

Постановка проблеми. Сучасні економічні умови і кризові явища в країні вимагають побудови вдалої амортизаційної політики необоротних активів на підприємстві, через її вплив на відтворювальні процеси суб'єкта господарювання та його фінансові результати. Одним із важливих питань процесу ефективного відтворення необоротних активів є процес нарахування амортизації на нематеріальні активи, який тісно пов'язаний з вибором найбільш доцільного методу нарахування амортизації, визначенням терміну корисного використання нематеріальних активів; визначенням ліквідаційної вартості нематеріальних активів; правильним формуванням амортизаційної вартості нематеріальних активів тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічним питанням амортизації нематеріальних активів присвячено роботи вітчизняних економістів таких, як Ф. Бутинця, І. Бігдан, Н. Виговської, С. Голова, Г. Кірейцева, М. Кужельного, Л. Мельничук, Т. Польової, І. Тарасової, а також зарубіжних вчених, зокрема Х. Андерсена, М. Ван Бреда, Д. Колдуела, Б. Нідлза, Е. Хендріксена, К. Хітчинга та інших.

Враховуючи цінність наукових досліджень і пропозицій, які розкрито в працях вітчизняних і закордонних економістів є низка питань, що потребують уточнення і удосконалення. У процесі дослідження з'ясовано, що в

економічній літературі недостатньо систематизовано і обґрунтовано вибір амортизаційної політики нематеріальних активів на підприємстві.

Постановка завдання. Метою даної статті є удосконалення методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів для покращання обліково-аналітичних процесів діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження.

На практиці та в економічній літературі часто можна зустріти ототожнення понять щодо амортизації, а саме: «амортизаційні відрахування», «накопичена амортизація», «знос», що є не зовсім вірним і вносить відповідні непорозуміння.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [5].

Економічну сутність амортизації нематеріальних активів можна розуміти, як процес поступового переносу вартості нематеріальних активів протягом усього терміну їх корисного використання, за допомогою обраного методу нарахування амортизації, на витрати суб'єкта господарювання для покриття понесених витрат на створення, одержання, придбання активів. Отже, метою амортизації є відшкодування підприємству понесених витрат, які були вкладені в придбання (створення) нематеріальних активів.

Поняття зносу втілює в собі накопичене моральне і фізичне старіння нематеріальних активів, що з плином часу знижує їх цінність.

Потрібно зауважити, що між амортизацією і зносом нематеріальних активів існує зв'язок, який полягає в тому, що амортизаційні відрахування одночасно з перенесенням своєї вартості на актив в сукупності показують ступінь зносу нематеріального активу. В бухгалтерській практиці сума зносу нематеріального активу в сукупності складається з сум амортизаційних відрахувань з початку його корисного використання, що не завжди відповідає реальному стану амортизованого активу. Тому не варто завжди амортизацію розглядати як знецінення вартості нематеріальних активів, а також

ототожнювати поняття амортизації і зносу для уникнення термінологічних непорозумінь.

Спірним також є питання: чи підлягають амортизації всі нематеріальні активи? Деякі економісти вважають, що амортизація не повинна нараховуватися на об'єкти права, вартість яких з часом не зменшується, а також ті, що будуть приносити підприємству прибуток протягом усього періоду існування підприємства (наприклад, фірмовий знак). На нашу думку, підприємству на свій розсуд необхідно індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта нематеріального активу, на який недоцільно нараховувати амортизацію.

Відповідно до п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визначенні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) [6].

У П(С)БО 8 також зазначено, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають та те, що перелік таких активів має бути встановлено підприємством.

Виходячи з даного твердження до нематеріальних активів з визначеним строком корисного використання можна віднести: право на користування надрами та іншими ресурсами природного середовища; право користування будівлею, право на оренду приміщень; право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин; право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ тощо), а до активів з невизначеним строком: права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції тощо.

Постійні зміни, які відбуваються в діяльності суб'єктів господарювання впливають на одержання підприємством економічних вигод, а це прямо пов'язано з вибором методу нарахування амортизації на нематеріальні активи, а

також з строком їх корисного використання, що вказує на необхідність застосування п. 31 П(С)БО 8. У зв'язку із переглядом підприємством строку корисного використання і методу нарахування амортизації нематеріальних активів може змінитися сума прибутку. Тому, при необхідності потрібно вносити зміни, які усунуть неточності у формуванні показників бухгалтерської звітності. Дані зміни необхідно відображати в обліковій політиці підприємства. В цьому випадку амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Важливим чинником, який необхідно враховувати при виборі методу нарахування амортизації є швидкість морального старіння нематеріальних активів. На сьогоднішній день ця категорія активів найбільш вразлива щодо змін через безперервний розвиток суспільства і виникнення більш досконалих аналогів. Моральний знос впливає і на знецінення нематеріальних активів, що необхідно враховувати при виборі методу амортизації, тобто використовувати прискорені методи списання або прямолінійний метод.

Відповідно до ПКУ нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5, із зазначенням строків їх користування.

Згідно п.п. 145.1.3. ПКУ при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [4].

На практиці, при встановленні строку корисного використання обирають той, що встановлюється законодавством.

У процесі порівняння визначення строку корисного використання за П(С)БО 8 і ПКУ потрібно визнати значний вплив останнього на ведення обліку

на підприємстві, тому широке поняття «інші фактори» необхідно уточнити і додати до п.п. 145.1.3. ПКУ наступне:

- строки корисного використання подібних активів;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Такий підхід усуне розбіжності між П(С)БО 8 і ПКУ, а також зменшить кількість спірних питань і спростить процедуру нарахування амортизації нематеріальних активів та ведення їх обліку.

Важливим завданням є уточнення деяких підходів щодо амортизації нематеріальних активів відповідно до МСБО 38 і порівняння їх з чинним вітчизняним законодавством.

У МСБО 38 «Нематеріальні активи» цей вид активів поділяється на дві категорії:

- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання, тобто за якими неможливо передбачити період, впродовж якого ці активи, як очікується, будуть приносити економічні вигоди;

- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання, тобто з обмеженим періодом отримання від нього підприємством економічних вигод.

Згідно з МСБО 38, нарахування амортизації здійснюється лише за нематеріальними активами, які мають визначений термін корисного використання [3].

Також згідно МСБО сума амортизації нематеріальних активів відноситься на витрати звітного періоду, тобто збільшує суму витрат підприємства, що аналогічно П(С)БО 8. Але відповідно до деяких МСБО є припущення, що є окремі випадки, коли дозволяється включати суми амортизаційних відрахувань до балансової вартості інших активів (наприклад, амортизацію ліцензії, патенту до собівартості виробленої продукції, що безпосередньо пов'язана з її виготовленням).

В МСБО вказано, що ліквідаційна вартість багатьох нематеріальних активів у більшості випадків дорівнює нулю, а відповідно амортизація нараховується на їх балансову вартість.

Так як і у вітчизняній практиці у зарубіжних країнах суб'єктам господарювання надано право вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів, що пов'язано з очікуваними економічними вигодами від споживання цих активів. У п. 98 МСБО 38 дозволяється використовувати різні методи амортизації, а саме: прямолінійний, зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Методика застосування даних методів не описана в МСБО 38 на відміну від П(С)БО 7.

Вибір методів, за допомогою яких буде нараховуватися амортизація на об'єкти нематеріальних активів є важливим етапом, який зазначається в обліковій політиці підприємства. В економічній літературі немає обґрунтування того, який саме з методів доцільно застосовувати до відповідних груп нематеріальних активів.

Чинним законодавством надане право вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів, передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме: прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий.

Обираючи метод нарахування амортизації на нематеріальні активи необхідно враховувати, що застосовуючи дегресивні (прискорені) методи, такі як кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, величина амортизаційних відрахувань у перші роки використання нематеріальних активів буде більшою ніж в наступних роках. Обираючи дані методи підприємство перестраховується від ризику невірної визначення швидкості морального зносу нематеріального активу, а також невдалого визначення строку корисного використання. В перші роки застосування прискорених методів амортизації буде відмічатися зменшення прибутку й відповідно нижчий рівень податкових платежів до бюджету. З іншого боку, застосування прискорених методів амортизації може сприяти

збільшенню ціни на виготовлену продукцію, що може вплинути на зниження попиту й відповідно на зниження прибутків від її реалізації. Для господарюючого суб'єкта переваги застосування прискорених методів є більшими ніж для держави. В умовах світової і політичної кризи з підвищенням рівня інфляційних процесів буде відмічатися недоотримання коштів до державного бюджету.

Тому, застосування прискорених методів амортизації в умовах кризових явищ необхідно переглядати. Також необхідно зазначити, що в багатьох країнах світу застосування прискорених методів нарахування амортизації обмежено податковим законодавством.

Потрібно відмітити, що метод зменшення залишкової вартості не зовсім зручно застосовувати для нарахування амортизації на нематеріальні активи по тій причині, що їх ліквідаційна вартість у багатьох випадках дорівнює нулю.

Якщо неможливо достовірно визначити, як буде відбуватися надходження економічних вигод, то для нарахування амортизації на нематеріальні активи використовують лінійний (прямолінійний) метод. Використання прямолінійного методу забезпечує рівномірні частини амортизаційних відрахувань, що протягом всього періоду застосування буде підтримувати однаковий рівень прибутку, а також платежів до бюджету. В умовах нестабільної економіки даний метод буде сприяти підтриманню однакового рівня ціни на виготовлену продукцію, а відповідно і попиту. Основним недоліком даного методу є неврахування морального старіння даного виду активів.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу дозволяє списувати амортизаційні відрахування пропорційно обсягу виготовленої продукції. Амортизаційні відрахування будуть залежати від інтенсивності виробничого процесу. При збільшенні амортизаційних відрахувань зменшиться прибуток і платежі до бюджету, а при зменшенні амортизаційних відрахувань відбудеться зворотній процес. Недоліком даного методу є складність

встановлення обсягу продукції, яка була виготовлена за допомогою нематеріального активу, що амортизується виробничим методом.

В закордонній практиці для нарахування амортизації використовуються також прогресивні методи. Стосовно застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на нематеріальні активи на вітчизняних підприємствах необхідно зазначити, що їх використання не прописано у М(С)БО, П(С)БО та ПКУ. Прогресивні методи будуть сприяти тому, що економічні вигоди від використання нематеріальних активів на підприємстві будуть активно збільшуватися не в перші, а в наступні роки їх використання. Норма амортизації при застосуванні прогресивних методів з кожним наступним роком буде збільшуватися, а також будуть збільшуватися амортизаційні відрахування. Такий підхід є дуже доцільний для використання на вітчизняних підприємствах при амортизації нематеріальних активів, наприклад, права на винахід, сорту рослин, породи тварин тощо. Залежно від специфіки роботи підприємство на свій розсуд прогнозує порядок надходження економічних вигод від використання нематеріального активу та доцільність застосування сповільнених методів амортизації.

В економічній літературі описано ряд прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації. На практиці можна використовувати метод обернений кумулятивному методу, який передбачає розрахунок річної суми амортизації як добутку вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт буде розраховуватися діленням кількості років, починаючи з першого року використання нематеріального активу, на суму числа років його корисного використання. Впровадження прогресивних методів амортизації в умовах нестабільної (кризової) економічної ситуації дозволить підприємству в перші роки відображати малі суми амортизаційних відрахувань, що не буде занижувати прибутку підприємства, а відповідно підтримувати нормальний рівень надходжень податків до бюджету. На нашу думку, необхідно відобразити даний підхід у П(С)БО і ПКУ.

При виборі вище перелічених методів нарахування амортизації по можливості необхідно враховувати всі економічні чинники, які впливають на використання нематеріальних активів у процесі здійснення господарської діяльності підприємства. Також при виборі доцільного методу необхідно враховувати характеристики нематеріальних активів, а також їх переваги і недоліки.

Висновки та подальші дослідження.

З метою удосконалення методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів на підприємстві не варто амортизацію завжди розглядати як знецінення вартості нематеріальних активів, а також ототожнювати поняття амортизації і зносу. Підприємству на свій розсуд необхідно індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта нематеріального активу, на який недоцільно нараховувати амортизацію.

Для усунення розбіжностей між П(С)БО 8 і ПКУ щодо визначення строку корисного використання, потрібно до п.п. 145.1.3. ПКУ додати наступне: строки корисного використання подібних активів, залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації в кризовій політичній та економічній ситуації дозволить збільшити рівень надходжень до бюджету за рахунок зниження амортизаційних відрахувань вітчизняних підприємств в перші роки використання нематеріальних активів. Впровадження прогресивних методів амортизації не рекомендовано для застосування ні міжнародними, ні вітчизняними стандартами, що потребує перегляду.

Подальші дослідження будуть спрямовані на ширше вивчення питань щодо нематеріальних активів, які не підлягають зносу і застосовування прямої амортизації.

Література.

1. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено Наказом МФУ від 16.11.2009р. №1327. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293611&cat_id=293536
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 01.01.2012. — Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050
4. Податковий кодекс України. Затверджено Верховною радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. П(С)БО 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.— Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
6. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Затверджено Наказом МФУ від 18.10.1999р. № 242. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

References.

1. Herasymenko, S. S. Yepifanov, A. O. and Korin'ko M. D. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik: aktual'ni problemy ta rishennia* [Accounting: problems and solutions], DVNZ “UABS NBU”, Sumy, Ukraine.
2. Ministry of Finance of Ukraine (2009), “Methodical recommendations on accounting for intangible assets”, available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293611&cat_id=293536 (Accessed 30 August 2014).
3. Mizhnarodnyj dokument (2012), IAS 38 “Intangible assets”, available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (Accessed 30 August 2014).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “The Tax Code of Ukraine”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 30 August 2014).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2000), P(S)A 7 “Property, Plant and Equipment”. available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 30 August 2014).
6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), P(S)A 8 “Intangible assets”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 30 August 2014).