

### **Список використаних джерел:**

1. Белебеха І. До проблем витрат виробництва // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція: зб. наук. праць Міжнар. наук. – практ. конф. (Тернопіль, 28-29 травня 2004р.) / І. Белебеха. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – с. 20-23.
2. Верига Ю.А. Звітність підприємств і навч. посіб. – 2-ге вид. доп. і переробл. Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. / К.: Центр навч. л-ри, 2008. -776с.
3. Давидович І. Методи обліку виробничих затрат та їх використання в контролінгу // ТДПУ Наукові записки, 2007, – №5. – с 85-89.
4. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009 -272с.
5. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. -260с.

*Науковий керівник: к.е.н., доцент Глух В. М.*

*Гоца Тарас,  
студент групи РКзм-52*

### **ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ КАТЕГОРІЇ «НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ»**

Використання матеріальних необоротних активів не обходиться без використання у виробничій діяльності різних об'єктів нематеріальних активів, адже їх наявність забезпечує розвиток матеріально-технічної бази підприємства.

Порядок обліку нематеріальних активів і методика розкриття інформації про них у фінансовій звітності містяться в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». У цілому цей документ дає досить повну інформацію про порядок обліку, амортизації, відображення у звітності нематеріальних активів. Проте і він містить багато неясностей і неточностей, розібратися в яких ми спробуємо в даній статті.

Згідно з П(С)БО 8 нематеріальним активом є немонетарний актив, який:

- немає фізичної субстанції;

- може бути ідентифікований;
- утримується підприємством для виробництва або постачання товарів (послуг), для передавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- утримується підприємством з ціллю використання па протязі періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Це визначення потребує пояснення, оскільки є досить складним. По-перше, слід з'ясувати, що таке немонетарний актив.

Монетарними активами є грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей. Усі інші активи є немонетарними. До них належать запаси, устаткування, меблі тощо, але вони не є нематеріальними активами, оскільки мають певну фізичну субстанцію. Особливістю нематеріальних активів є відсутність такої субстанції. Типовими прикладами таких активів є ліцензії, товарні знаки, патенти, комп'ютерне програмне забезпечення, авторські права тощо.

Більша частина нематеріальних активів має певний матеріальний носій. Наприклад, дискета є матеріальним носієм програмного комп'ютерного забезпечення, а на папері міститься угода про авторські права. Проте фізична субстанція в цьому разі є вторинною по відношенню до нематеріального компоненту – інформації. У разі, коли первинним є матеріальний елемент, об'єкт слід обліковувати у складі основних засобів.

Наприклад, програмне забезпечення верстата, яким керує комп'ютер, є невід'ємною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення та обліковується у складі основних засобів.

Ідентифікований актив – це придбаний актив, який на дату придбання відповідає наступним критеріям:

- оцінка активу може бути достовірно визначена;
- в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод.

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства.

Найширший перелік видів і основних характеристик нематеріальних активів відображено у Порядку експертної оцінки нематеріальних активів. Цим документом визначено, що нематеріальні активи – це об'єкти права інтелектуальної власності; об'єкти права користування ресурсами природного середовища; об'єкти права користуван-

ня економічними вигодами; організаційними та іншими вигодами; гудвіл.

У зарубіжній обліковій практиці нематеріальні активи вважаються одним з найскладніших питань обліку. Це пов'язано, перш за все, з невизначеністю оцінки окремих видів нематеріальних активів і терміну їх використання. Крім вищезгаданих і відомих нам видів нематеріальних активів, у зарубіжній практиці до цього типу активів відносять: імена (пов'язані з діяльністю фірми), зобов'язання сторонніх осіб не вступати в конкурентні відносини, задокументовані консультації тощо.

Нематеріальними активами визнають лише ті нематеріальні активи, право на користування якими куплено в інших суб'єктів або ті нематеріальні активи, які можна продати, і вони являють собою певну цінність з точки зору отримання в майбутньому економічної вигоди. Тобто нематеріальні активи – це куплені (придбані) права або права, які можна продати (передати). Це відрізняє нематеріальні активи від того, що називається витратами.

Якщо взяти, наприклад, гудвіл, то у недосвідчених користувачів П(С)ОБ може виникнути запитання: чому за цим пунктом гудвіл не відноситься до складу нематеріальних активів, якщо в той же час ми знаємо, що для нього відведено рахунок 126. Гудвіл, що згадується в п.9, насправді не є гудвілом. Ділова репутація підприємства, зароблена в результаті здійснення діяльності, тобто витрати, понесені на її підвищення, враховуються у складі витрат відповідних звітних періодів. І лише якщо підприємство буде продане іншому власнику чи групі власників, ці витрати відшкодують попередньому власнику, який свого часу доклав певних зусиль, аби підприємство цієї репутації набуло. На балансі нового власника різниця між сумою, сплаченою за придбання підприємства з високою діловою репутацією, і вартістю придбаних нетто-активів цього підприємства й називається гудвілом, який враховуватиметься у складі необоротних активів на рахунку 126.

З цього випливає, що свого часу підприємство витрачалося, щоб заробити ділову репутацію, яку згодом можна продати (тільки разом з усіма його активами, а не окремо), а інше підприємство, яке згодом витрачається на придбання цього підприємства у свою власність, купує цей гудвіл (знову ж таки разом з усіма активами підприємства, що продається). І саме тому, що зароблений у ході здійснення діяльності гудвіл не може бути проданий окремо, сам по собі, цей «гудвіл» не є окремим активом, який можна було б врахувати на балансі, отже, і не є гудвілом. І саме тому, що сума, сплачена за придбання підпри-

ємства з високою діловою репутацією, перевищує вартість придбаних таким чином нетто-активів, це перевищення може враховуватися тільки окремо від цих активів, а отже, й називатися – гудвіл.

Можливість придбати (у т.ч. купити), або можливість передати (у т.ч. продати) – ось що відрізняє нематеріальні активи від витрат. Будь-який нематеріальний актив являє собою певну цінність, а витрати – це вкладення у майбутні вигоди.

Інші нематеріальні активи – це права на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо, як це зазначено в п.5 П(С)БО 8. На нашу думку, важко сказати, що таке «інші привілеї», що таке «тощо» і неможливо уявити, що таке «право на провадження діяльності». Якщо не звертати увагу на слово «провадження», то можна припустити, що це право на здійснення певного виду діяльності. А якщо наше припущення правильне, то цей нематеріальний актив – не що інше, як вартість ліцензій, дозволів та патентів, придбаних підприємством для того, щоб його діяльність у відповідному напрямі вважалася законною. Але, скоріше за все, це припущення неправильне, тому що «витрати на створення підприємства» заборонено вважати нематеріальним активом (див. п. 9 П(С)БО 8). Можливо, під цим розуміють щось подібне на право на розробку родовищ корисних копалин, або інше «провадження» діяльності, тобто вартість спеціальних дозволів (ліцензій). Однак наявність окремого рахунка для обліку таких прав перекреслює це припущення.

Справді, визначення нематеріальних активів – справа складна оскільки вимагає врахування таких обставин:

- нематеріальними активами є права на ті чи інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти;
- права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки з договорів (авторський договір, ліцензійний договір, договір купівлі-продажу тощо), тому що саме зі змісту договорів випливає, що підприємство набуває тих чи інших прав і привілеїв; у цьому разі важливо, щоб у договорі було визначено умови, за яких набувач цих прав може ними користуватися;
- права, що зараховуються на баланс як необоротні нематеріальні активи, це лише ті права, які несуть із собою ймовірність отримання в майбутньому багаторазової економічної вигоди.

Останній пункт є досить важливою умовою у випадках, якщо виникає потреба на запит «компетентних органів» обґрунтовано довести, що той чи інший нематеріальний актив – нематеріальний. Зо-

крема, щоб вважатися активом взагалі, потрібно, аби придбане (або набуте іншим чином) право несло в собі потенційні економічні вигоди, тому що так визначається приналежність ресурсів (матеріальних і нематеріальних) до активів підприємства. Крім того, щоб вважатися необоротним активом, потрібно щоб придбане (або набуте в інший спосіб) право могло бути використане неодноразово або постійно протягом терміну, який перевищує один рік або термін проведення одного операційного циклу, якщо цей цикл є довшим за рік. До речі, між постійним і неодноразовим використанням нематеріальних активів є різниця, хоча, і в тому, і в іншому разі нематеріальний актив може вважатися необоротним. Як приклад можна навести використання торгових марок і комп'ютерних програм. Комп'ютерна програма, зарахована до складу нематеріальних активів (тобто якщо ця програма – не товар) може бути використана одноразово, але вигоди від неї будуть отримуватися постійно.

Отже, підсумовуючи наведені вище визначення терміну «нематеріальний актив», можна зробити висновок: основні характеристики цих активів – вартість (визначена або експертним шляхом, або за сумою витрат на його придбання, або за сумою витрат на приведення активу до стану, в якому його можна використовувати), тривалий (але не завжди заздалегідь визначений) термін використання, відсутність матеріального складу (фізичної структури), прибутковість для підприємства від використання нематеріального активу у виробничому процесі і непередбачуваність цього рівня прибутковості в майбутньому.

*Науковий керівник: к.е.н., доцент Романів С.Р.*