

Нематеріальні активи в системі фінансового та податкового обліку

У статті розглядаються суперечності у законодавчих актах щодо тлумачення поняття “нематеріальні активи”, порядку їх відображення у фінансовому та податковому обліку. Запропоновано внести уточнення щодо визначення нематеріальних активів у податковому законодавстві.

нематеріальні активи, фінансовий облік, податковий облік, податкове законодавство

Нинішній ступінь складності виробництва, управління ним і суспільством в цілому потребує високих інформаційних технологій, зокрема, технологій розповсюдження знань. Одна з особливостей економіки знань – перманентний вихід із стаціонарного стану. В економіці знань “виробництво” завжди є відтворенням нових продуктів, на які пред’являється постійний попит. Одними з принципово нових об’єктів фінансового і податкового обліку, що виникли в теорії і практиці на етапі розвитку ринкових відносин в Україні, являються нематеріальні активи. При аналізі правил бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів виявляється ряд суттєвих відмінностей як в переліку активів, які відносяться до нематеріальних, так і в порядку їх обліку. Причиною таких відмінностей є неточності у тлумаченні понять стандартами обліку та податковим законодавством, а також суперечності у самому законодавстві.

Проблема облікового відображення нематеріальних активів висвітлена у працях науковців у сфері бухгалтерського обліку, які стосуються організації аналітичного та ведення раціонального бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8, 9, 10], питань узгодженості та врегулювання відмінностей бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів [12], відображення обліковою системою інформаційно-інтелектуального потенціалу і його оприлюднення у звітності [11].

Неузгодженості та неточності у вітчизняному податковому законодавстві призводять до різного тлумачення термінів, що стосуються нематеріальних активів. Це, в свою чергу, призводить до труднощів їх реального відображення в обліку та звітності, яка, в свою чергу, повинна містити інформацію, яка буде корисна її користувачам, в тому числі теперішнім і майбутнім інвесторам для прийняття інвестиційних рішень. На нашу думку, необхідно привести до єдиного визначення та відображення в обліку цієї категорії у законодавчих та нормативних актах, що буде запобігати виникненню розбіжностей та двозначних тлумачень.

Метою статті є дослідження основних відмінностей та пропозицій щодо тлумачення поняття нематеріальних активів та їх відображення в обліку і звітності.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на підставі норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” [1]. У бухгалтерському обліку нематеріальний актив – це 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, в адміністративних цілях чи надання у користування (оренду) іншим особам за умови, що його вартість може бути достовірно визначена.

П(с)БО 8 поділяє нематеріальні активи на групи – сукупності однотипних за призначенням і умовами використання:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (земельною ділянкою, будівлею, на оренду приміщень тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, право на захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Крім того, в бухгалтерському обліку враховуються затрати на: дослідження; підготовку і перепідготовку кадрів; рекламу і просування продукції на ринку; створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; підвищення ділової репутації підприємства. Вартість видань і створення торговельних марок не визнають нематеріальним активом, а відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Дослідженнями відповідно до П(с)БО 8 вважаються наукові дослідження, які проводяться підприємством вперше з метою отримання і розуміння нових науково-технічних знань.

У податковому обліку під нематеріальним активом розуміють об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності платника податку (п. 1.2 Закону України “Про оподаткування прибутку”) [2]. Щодо об'єктів інтелектуальної власності, то їх можна віднести до активів тільки у випадку їх втілення у матеріальну форму, оскільки активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічної вигоди у майбутньому (п. 3 П(с)БО 1) [3]. Виходячи з цього, до таких об'єктів інтелектуальної власності – ресурсів, можна віднести об'єкт авторського права, матеріальною формою якого може бути примірник; а також об'єкт промислової власності у формі промислового зразка. Об'єкти інтелектуальної власності не можуть бути правами, і тому при визначенні терміна “нематеріальні активи”, на нашу думку, слід використовувати замість слова “об'єкти” – слово “права”. Нематеріальними активами можуть бути права інтелектуальної власності у їх майновому вираженні, які можна оцінити й використати для отримання економічної вигоди.

У податковому обліку строк використання нематеріального активу не має значення і якщо строк використання об'єктів, що підпадають під визначення нематеріального активу, менший за рік, їх однаково вважають нематеріальним активом і амортизують у звичайному порядку. У бухгалтерському обліку затрати на такий актив списують на витрати.

Не всі активи, що в бухгалтерському обліку визнають нематеріальними, вважатимуться такими для податкового обліку. Прикладом є комп'ютерні програми, витрати на які включають до складу групи 4 основних фондів або до валових витрат (тобто не визнають їх нематеріальним активом), якщо їх вартість менша за 1000 грн. (пп. 8.2.1, 8.2.2 Закону України “Про оподаткування прибутку”). При цьому, у складі

основних фондів групи 4, відповідно до роз'яснень ДПАУ, а також змін, внесених до Закону про прибуток, обліковують всі комп'ютерні програми, у т. ч. і створені підприємством самостійно, строк служби яких більше ніж 365 днів, а вартість перевищує 1000 грн. Придбання примірника комп'ютерної програми “широкого вжитку”, як правило, дає право підприємству, одержати екземпляр програми для використання у своїй господарській діяльності. Отже, такі примірники не відповідають визначенню “нематеріальні активи” ні в бухгалтерському, ні в податковому законодавстві.

Зарахування на баланс нематеріальних активів може відбуватись у результаті придбання за плату, коли укладається договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності. При цьому виникає операція з продажем товару, оскільки нематеріальні активи використані в будь-яких операціях згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та Закону України “Про податок на додану вартість” [4] вважаються товаром. В цьому випадку, сторона, яка одержує визначені права здобуває право власності на об'єкт нематеріальних активів і в податковому обліку відбувається його формування з обов'язковим використанням цього об'єкта у своїй господарській діяльності. Витрати, пов'язані з придбанням об'єкта інтелектуальної власності, не можуть бути віднесені до складу валових витрат, оскільки будуть складати первісну вартість нематеріальних активів і, таким чином, підлягатимуть поступовому віднесенню на зменшення скорегованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань.

Щодо нарахування амортизації нематеріальних активів, то підприємство самостійно обирає метод, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод, керуючись п. 26 П(с)БО 7 “Основні засоби” [5] протягом терміну, який не більше 20 років (п. 25 П(с)БО 8). В податковому обліку для нарахування амортизації нематеріальних активів передбачений один метод – прямолінійний, протягом терміну корисного використання нематеріальних активів, але не більше 10 років (п. 8.3.9. Закону України “Про оподаткування прибутку”). Підприємство може також укласти ліцензійний договір, при якому виникає операція з надання послуг, тобто одержання права лише на використання об'єкта нематеріальних активів, без передачі права власності на них. При одержанні права використання на об'єкти інтелектуальної власності здійснюється надання послуг, а витрати, пов'язані з придбанням прав, не підлягають амортизації, а відносяться до складу валових витрат (за фактом одержання прав чи перерахування коштів для оплати прав). Платежі за ліцензійними угодами у контексті податкового законодавства розглядаються як “роялті” і в одержувача прав відносяться на валові витрати і не вважаються об'єктом оподаткування ПДВ.

Законодавство України дозволяє використовувати нематеріальні активи як внесок у статутний фонд замість корпоративних прав (Цивільний кодекс України, ст. 427, Закону України “Про господарські товариства”, ст. 13) [6]. Це дозволяє сформувати статутний фонд без відтягнення грошових коштів. Оподаткування в цьому випадку мінімальне, оскільки первинною вартістю нематеріальних активів виступає його справедлива (ринкова) вартість. Податкові зобов'язання, які виникають у випадку внесення нематеріальних активів у статутний фонд:

1) за податком на прибуток – не виникає (Закон України “Про оподаткування прибутку” п. 1.28 і 4.2.5.);

2) за ПДВ – не виникає, якщо внесок від особи, яка не є платником ПДВ. Згідно Закону України “Про оподаткування прибутку” п. 8.4.11. операція внесення у статутний фонд нематеріальних активів прирівнюється до їх продажу. Сторонами виступають: продавець – власник (інвестор) об'єкта нематеріальних активів, покупець – емітент корпоративних прав. Таким чином, товаром виступає об'єкт інтелектуальної

власності, платою за нього – корпоративні права. Якщо внесок від юридичної особи, то зобов'язання по ПДВ буде виникати (Лист ДПА від 31.12.1999р. № 7542/6/16-1220-26).

3) податок з доходів фізичних осіб. Утримується з дивідендів.

Амортизація нараховується, виходячи з первинної (справедливої) вартості, таким чином, виключається з бази оподаткування на прибуток частина доходу, що дорівнює справедливій вартості нематеріальних активів (Закон України “Про оподаткування прибутку” п. 8.3.9.). Права на об'єкти інтелектуальної власності перед постановкою на облік належать учаснику (засновнику) підприємства (Господарський кодекс № 436-15 від 16.01.2003р., ст. 87 – визначення статутного фонду; П(с)БО 2 “Баланс”, п. 37 [7]).

Створення об'єкта нематеріальних активів може потребувати витрат на дослідження (наукові, патентні, маркетингові) та розробки, які по-різному будуть відображатись в бухгалтерському обліку:

- витрати на наукові дослідження – у складі витрат іншої операційної діяльності, оскільки такі витрати, спрямовані на одержання наукових знань і не можуть визнаватись активом (П(с)БО 8, п. 9);

- витрати на маркетингові дослідження – у складі витрат на збут (П(с)БО 16 “Витрати”);

- витрати, пов'язані з оцінкою об'єкта інтелектуальної власності – у складі адміністративних витрат (П(с)БО 16, п. 18);

- витрати на розробки – у складі капітальних інвестицій в нематеріальні активи, крім витрат на створення торгових марок (товарних знаків).

Отже, у складі первісної вартості нематеріальних активів будуть відображатись лише ті витрати, які стосуються розробки об'єкта інтелектуальної власності. Порядок віднесення витрат до певного виду робіт повинен бути сформульований у звітах, договорах чи кошторисах на виконання робіт. Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та порядок їх застосування затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. Відповідно до порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності оформлюється актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1). Інформація із зазначеного акта заноситься в інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2), яка оформлюється бухгалтерською службою підприємства на кожний об'єкт чи групу однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів права інтелектуальної власності. У наведених документах зазначаються правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот, тобто назва документації, згідно з якою такий об'єкт вводиться в господарський оборот (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо).

Отже, інтелектуальна власність, яка не пройшла процедури визнання в якості активу конкретного підприємства, не може мати вартості, в тому числі об'єктивної ринкової та інвестиційної. На практиці, ідентифікований елемент інтелектуальної власності, який отримав визнання активу конкретного підприємства оцінюється по затратах на придбання (створення) даного активу (при наявності відповідних правових документів). Для повного і реального відображення нематеріальних активів в обліку необхідно внести зміни в окремі законодавчі акти, які б дали змогу чітко і однозначно визнавати належність до конкретного виду активу і, як наслідок, в повній мірі відображати їх у звітності.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242.
2. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997р. № 283/97-ВР, зі змінами і доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999р. № 87.
4. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р. № 168/97-ВР, зі змінами і доповненнями.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87.
8. Гринько А.П., Янчева Л.Н., Котенко Л.Н. Учет необоротных материальных активов предприятия: основные средства, прочие необоротные материальные активы, нематериальные активы, арендные операции. – К.: Компас, 2002.
9. Павлюк І. Організація та ведення раціонального бухгалтерського обліку нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит, 2003, № 10. – С.18-23.
10. Сажинець С. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит, 2002, № 7. – С.23-27.
11. Яремко І.Й. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постіндустріальній економіці // Актуальні проблеми економіки, 2004, № 12(24). - С.165-174.
12. Яремчук С., Сова М. Нематериальные активы: налоговый и бухгалтерский учет. – Харьков: Фактор, 1998.

В статье рассмотрены противоречия законодательных актов, определяющих понятие “нематериальные активы”, порядок их отражения в финансовом и налоговом учете. Предложено внести уточнение в определение нематериальных активов в налоговом законодательстве.

The contradictions concerning the interpretation of the notion of “non-material assets” in the legislative deeds and the order of their reflection in financial and tax accounting are being viewed in the article. It has been proposed to bring in the exact definition of non-material assets in the tax legislation.