

Особливості амортизації нематеріальних активів

В статті розглянуті особливості амортизації нематеріальних активів та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу приділено амортизації гудвілу. Проведено аналіз міжнародних і вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку щодо питань амортизації нематеріальних активів. Наведено приклади розрахунку амортизації різними методами. **нематеріальні активи, справедлива вартість, гудвіл, первісна вартість, залишкова вартість, метод амортизації**

Перехід України до ринкових відносин потребує принципово нових підходів до управління нематеріальними активами підприємства. Зміна організаційних форм, виробничих відносин, взаємозв'язків суб'єктів господарювання вплинули на склад і структуру даної економічної категорії. Відсутність наукового підходу до розробки механізму амортизації нематеріальних активів спричинила значне погіршення їх стану. Бухгалтерський облік орієнтований на вимоги податкового законодавства, а тому не враховує економічну суть категорій амортизації і зносу.

Разом з тим, процес інтеграції України у світове співтовариство зумовив впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають нові підходи до методики й організації бухгалтерського обліку як взагалі, так і у частині нарахування й відображення амортизації нематеріальних активів. Таким чином, нині вкрай важливим є питання вибору моделі подальшого розвитку систем бухгалтерського і податкового обліку в цілому, і в тому числі в частині обліку амортизації.

Проблеми обліку і нарахування амортизації є предметом особливої уваги економічної науки, оскільки амортизація як економічна категорія, одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення і, як наслідок, впливає на широке коло економічних показників – собівартість, ціну, прибуток, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу тощо. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення цих питань зробили провідні вітчизняні вчені-економісти: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Н.Г. Виговська, С.Ф.Голов, М.Я.Дем'яненко, В.М.Жук, Г.Г.Кірейцев, В.Г.Лінник, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, Ю.І. Осадчий, П.Т.Саблук, В.В.Сопко, Л.К.Сук та інші вчені; зарубіжні дослідники: В.Ф.Палій, Я.В.Соколов, Е.С.Хендріксен, М.Ф.Ван Бреда. Проте глибокі структурні зміни в економічному механізмі вимагають постійного вдосконалення методології й методики обліку відтворення основних засобів.

Порядок амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку в Україні регламентовано П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», який прийнято на основі міжнародного стандарту 38 «Нематеріальні активи». Об'єктом амортизації являються нематеріальні активи підприємства. Для цілей бухгалтерського обліку під амортизацією розуміють систематичний розподіл амортизуємої вартості нематеріальних активів протягом терміну їх корисного використання. . Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу (продажу, ліквідації). Амортизується у нематеріальних активів їх первісна вартість або переоцінена вартість, яка зменшена на величину ліквідаційної вартості об'єкта. Слід відмітити, що у відповідності з п. 28 П(С)БО 8 при розрахунку

амортизуємої вартості нематеріальних активів їх ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля, за виключенням двох випадків:

- коли існує безперечне зобов'язання третіх осіб відносно придбання даного об'єкту в кінці терміну його корисного використання (на наш погляд найпростішим прикладом тут може бути попередня угода про намір заключення ліцензійної угоди на використання об'єктів промислової власності);

- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на основі інформації існуючого активного ринку і очікується, що цей ринок буде існувати на момент закінчення терміну корисного використання активів.

Відмітимо, що згідно МСФО 38 «Нематеріальні активи» визначено, що нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання не повинні амортизуватися.

Говорячи про амортизацію нематеріальних активів, необхідно визначити два критерії, від яких і буде напряду залежати вибір того або іншого методу амортизації об'єкту. До таких критеріїв необхідно віднести:

- запланований термін корисного використання нематеріальних активів;
- швидкість морального старіння такого об'єкту нематеріальних активів.

Не дивлячись на те, що обидва критерії, визначені нами, є схожими, відмітимо, що на справді саме вони дозволяють підприємству визначити метод амортизації нематеріальних активів. Оскільки в теперішній час в розпорядженні бухгалтера знаходиться не один метод амортизації, а шість, то від правильного вибору буде залежати і той факт, наскільки показники балансу (в частині за статтею «Нематеріальні активи») будуть відповідати реальній вартості таких активів, які знаходяться на балансі підприємства.

Відмітимо, що безспірним являється той факт, що скоріше за все старіють комп'ютерні програми, а тому для них найдоречніше буде встановлення короткого строку амортизації, і одного із «найшвидших» методів. В той же час такі об'єкти, як ліцензії і права використання, на наш погляд, моральному старінню не підлягають взагалі, і для них може бути обраний прямолінійний метод амортизації.

В даному випадку вибір методу амортизації повністю здійснюється за вибором підприємства і застосовується будь-який з методів, дозволених для використання П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Те ж саме стосується і терміну корисного використання нематеріальних активів – якщо мова не йде про ліцензії, де строк дії договору чітко визначено, то підприємство має повну свободу щодо визначення строку корисного використання активу. Пунктом 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначено тільки максимальний термін строку корисного використання нематеріальних активів – воно складає 20 років. Однак, якщо при закінченні 20 років нематеріальний актив продовжує мати споживчу цінність і використовується підприємством у своїй діяльності (наприклад, якщо мова йде про знаки для товарів і послуг, строк корисного використання яких може перевищувати 50 і навіть 100 років), то амортизація активу може бути продовжена й надалі, з врахуванням деяких нюансів бухгалтерського обліку (проведенням переоцінки, визначенням нового строку корисного використання).

Як визначає п 26 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», при визначення терміну корисного використання нематеріальних активів необхідно враховувати терміни корисного використання подібних (аналогічних) активів, запланований моральний знос, правові та інші обмеження відносно терміну його використання та інші фактори.

За останнім критерієм відмітимо, що мова йде перш за все про строки дії охоронних документів на об'єкти промислової власності, про які ми говорили раніше. Для окремих об'єктів (наприклад, для промислових зразків і знаків для товарів і послуг) термін дії може бути продовжено, для інших він суворо визначений.

МСФО 38 «Нематеріальні активи» визначає фактори, які враховуються при визначенні корисного терміну використання нематеріальних активів. До таких факторів належать:

- плануємий спосіб використання активу компанією, а також оцінка можливості ефективного управління активом іншою командою управляючих компанією;
- характерний життєвий цикл активу;
- стабільність галузі, у якій використовується актив, і зміни в ринковому попиті на товари і послуги, які отримані в результаті використання активу;
- очікувані дії конкурентів;
- величина (рівень) затрат на покращення активу, необхідних для отримання майбутніх економічних вигід від активу, а також можливості і сподівань компанії по досягненню такого рівня витрат;
- період здійснення контролю над активом, а також юридичні та аналогічні обмеження на використання активу, такі як дати закінчення відповідних договорів;
- чи залежить термін корисного використання активу від строків корисного використання інших активів компанії.

Метод амортизації нематеріальних активів підприємства обирається самостійно з врахуванням умов отримання майбутніх економічних вигод. При цьому п 27 П(С)БО 8 визначає, що у випадку якщо умови отримання майбутніх вигод неможливо визначити, то повинен використовуватись прямолінійний метод нарахування амортизації. В решті випадків використовуються методи амортизації, визначені П(С)БО 7 «Основні засоби» або податковий метод нарахування амортизації.

Таким чином, можуть використовуватись наступні методи амортизації нематеріальних активів:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий;
- метод амортизації, який застосовується в податковому обліку (який по суті є аналогом прямолінійного методу амортизації).

Відмітимо, що МСФО 38 визначає лише три методи нарахування амортизації щодо нематеріальних активів:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишку;
- метод суми виробів.

Підприємство вправі змінювати в кінці звітного періоду метод нарахування амортизації на нематеріальні активи і термін їх корисного використання в тому випадку, якщо очікується зміна умов отримання майбутніх економічних вигод від використання такого нематеріального активу. Зміна методу нарахування амортизації і терміну корисного використання нематеріальних активів відображається в наказі про облікову політику підприємства. В тому випадку якщо мова йде про зміну методу амортизації, то новий метод використовується починаючи з місяця наступним за місяцем здійснення змін. Амортизація за минулі періоди не коригується.

Розглядаючи процес нарахування амортизації на підприємствах харчової промисловості Черкаського регіону відмітимо, що більшість підприємств використовує лише прямолінійний метод нарахування амортизації до всіх видів нематеріальних активів, які використовуються на підприємстві, що, ми вважаємо, є не доцільним. Тому було б доречно змінити методи нарахування амортизації на такі об'єкти

нематеріальних активів, які є чутливими до технологічного старіння, приймаючи до уваги швидкість змін технологій. До таких об'єктів нематеріальних активів належить комп'ютерне програмне забезпечення. Для нематеріальних активів даної категорії необхідно використовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості. Для нематеріальних активів, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції буде доречно використання виробничого методу нарахування амортизації. Для ліцензій, знаків для товарів і послуг може бути вибраний прямолінійний метод нарахування амортизації.

Розглянемо особливості використання кожного з перерахованих вище методів нарахування амортизації.

При використанні прямолінійного методу нарахування амортизації вартість об'єкта, що амортизується списується рівними частинами протягом всього терміну корисного використання. Річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, що амортизується на строк корисного використання об'єкту. В свою чергу, вартість, що амортизується визначається як різниця між первісною і ліквідаційною вартістю об'єкта.

Порядок використання даного методу нарахування амортизації нематеріальних активів розглянемо на прикладі. Так підприємство обліковує на своєму балансі торгову марку вартістю 55172 грн., корисний термін використання якої складає – 10 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Таким чином сума річної амортизації для даного об'єкту буде складати – 5517,20 грн. $((55172 \text{ грн.} - 0 \text{ грн.}) / 10 \text{ років})$.

Наступний метод нарахування амортизації – метод зменшення залишкової вартості. Даний метод використовується в якості бази для нарахування амортизації на залишкову вартість об'єкта нематеріальних активів на початок року (або первісної вартості, якщо тільки-но введений в експлуатацію). Річна сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення залишкової вартості об'єкту і річної норми амортизації:

Річна норма амортизації повинна бути визначена підприємством самостійно за наступною формулою 1.

$$\text{Норма амортизації} = 1 - \sqrt[n]{\text{первісна вартість} / \text{ліквідаційна вартість}} \quad (1)$$

Як бачимо, для того, щоб використати даний метод для амортизації нематеріальних активів, такі активи повинні мати ліквідаційну вартість. Ознайомившись з діяльністю досліджуваних підприємств харчової промисловості, зауважимо, що жоден з об'єктів нематеріальних активів, які знаходяться на балансі даних підприємств не мають ліквідаційної вартості (тобто вона дорівнює нулю). Таким чином такий метод нарахування амортизації для таких підприємств буде не доречним. Але, не зважаючи на таку обставину зауважимо, що в практиці бухгалтерського обліку даний метод амортизації має місце.

Наприклад, підприємство отримало по договору передачі виключних майнових прав інтелектуальної власності патент на винахід. Вартість такого договору склала – 100000 грн. До кінця терміну дії патенту на момент заключення угоди залишалось 8 років, однак строк корисного використання активу для цілей амортизації в бухгалтерському обліку був визначений підприємством в 4 роки. Одночасно з цим було заключено попередню угоду про передачу виключних майнових прав на даний об'єкт третій особі по закінченню 4 років. Обумовлена в попередній угоді вартість по передачі виключних прав складає – 20000 грн.

Таким чином, термін корисного використання об'єкта складає 4 роки, визначимо величину щорічної суми норми амортизації (H_a), вона складе:

$$\text{Норма амортизації} = 1 - \sqrt[4]{0,2} = 1 - 0,6687402 = 0,3312598$$

Використовуючи дану норму амортизації до залишкової вартості об'єкта на початок кожного року, визначимо суму амортизації відрахувань на кожен рік (табл. 1):

Таблиця 1 – Розрахунок амортизації методом зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок суми амортизаційних відрахувань	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн.	Накопичена амортизація об'єкта, грн.	Залишкова вартість об'єкта на кінець року, грн. (первісна вартість)
1	2	3	4	5
0	-	-	-	100000,00
1	100000,00*0,3312598	33125,98	33125,98	66874,02
2	66874,02*0,3312598	22152,67	55278,65	44721,35
3	44721,35*0,3312598	14814,39	70093,04	29906,96
4	29906,96*0,3312598	9906,96	80000,00	20000,00

Як бачимо, в нашому прикладі на момент закінчення терміну експлуатації об'єкту його вартість зрівнюється з ліквідаційною. Сенс ліквідаційної вартості в даному випадку – зменшити доход, який отримується при наступному його продажу, і тому ліквідаційна вартість не підлягала амортизації і не повинна включатися до складу доходу.

Наступним методом нарахування амортизації є метод прискореного зменшення залишкової вартості. Даний метод може розглядатися як різновид метода зменшення залишкової вартості. При використанні цього методу річна сума амортизаційних відрахувань визначається множенням залишкової вартості об'єкту на початок року (первісної вартості, якщо об'єкт тільки-но вводиться в експлуатацію) і річної норми амортизації, яка визначається виходячи з терміну корисного використання нематеріальних активів, і подвоюється. Норма амортизації визначається за формулою 2.

$$\text{Норма амортизації} = (1/\text{Термін корисного використання}) * 2 \quad (2)$$

Сума амортизації в даному випадку визначається за формулою.

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів} * \text{Норма амортизації} \quad (3)$$

Як бачимо, при використанні даного методу амортизації нематеріальних активів наявність ліквідаційної вартості є необов'язковою. Крім того, оскільки при простому підрахунку частина вартості об'єкта виявиться неамортизованою по закінченню терміну корисного використання, в останній рік сума амортизації збільшується на залишок недоамортизованої вартості.

Даний метод амортизації на досліджуваних нами підприємствах харчової промисловості також не застосовується, тому розглянемо його на умовах попереднього прикладу. Вартість, що підлягає амортизації складає 80000грн.(100000грн.-20000грн.). Термін корисного використання – 4 роки.

Норма амортизації складає:

$$\text{Норма амортизації} = (1/4) * 2 = 0,5 \text{ або } 50\%.$$

Особливості розрахунку величини амортизаційних відрахувань розглянемо в табл. 2.

Як видно з табл. 2, якщо використовувати такий метод, залишкова вартість об'єкта до кінця терміну його корисного використання не буде дорівнювати нулю, хоча і буде постійно зменшуватись. Тому в останньому році використання об'єкту можна провести коригування суми нарахованої амортизації і збільшити її на залишкову

вартість об'єкта, яка підлягає списанню по закінченню терміну корисного використання (в рядку 5 в графі «Залишкова (первісна) вартість об'єкта» табл. 2.3.2 ця величина складає 5000,00 грн.). Для цієї мети сума амортизації останнього року збільшується на отриману різницю і в результаті на кінець терміну корисного використання об'єкта залишкова вартість буде дорівнювати нулю (рядок 4.1 і 5.1 табл. 2.3.2).

Таблиця 2 – Розрахунок амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Залишкова (первісна) вартість об'єкта, грн.	Норма амортизації, частин	Сума амортизаційних відрахувань, грн.	Сума накопиченої амортизації, грн..
1	2	3	4	5
0	80000,00	0,5	40000,00	40000,00
1	40000,00	0,5	20000,00	60000,00
2	20000,00	0,5	10000,00	70000,00
3	10000,00	0,5	5000,00	75000,00
4	5000,00			
4.1	10000,00		10000,00	80000,00
5.1	0			

Звичайно, якщо мова йде про наступне списання об'єкту, то величина недоамортизованої залишкової вартості потрапить до витрат підприємства в будь-якому випадку. Однак, якщо її не розподілити між місяцями останнього року експлуатації, а списати ту величину, яка залишилася при ліквідації об'єкту, це може суттєво перевернути показники фінансової звітності і фактично зменшити показники фінансової ефективності діяльності підприємства. Але на жаль П(С)БО 8 таких корегувань не передбачає. Тому можна запропонувати в останньому році експлуатації об'єкта змінити метод нарахування амортизації на прямолінійний, вносячи зміни в наказ про облікову політику підприємства, і в результаті та ж сума буде списана на витрати підприємства вже на абсолютно законних підставах.

Ще одним методом нарахування амортизації є – кумулятивний метод. При використанні даного методу амортизації нематеріальних активів (інколи його називають «методом суми чисел років») річна сума амортизації визначається множенням вартості, що амортизується (первісної або переоціненої вартості об'єкта) на кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт за кожен рік визначається шляхом ділення числа років, які залишилися до кінця терміну корисного використання нематеріального активу, на суму чисел років використання такого об'єкта.

Розглянемо порядок визначення суми амортизаційних відрахувань за даними попереднього прикладу (термін використання об'єкта – 4 роки, вартість, що амортизується – 80000грн.). Розрахунок кумулятивних коефіцієнтів за кожен рік і суми амортизаційних відрахувань представимо у вигляді табл. 3.

Наступним методом нарахування амортизації є виробничий метод. При використанні даного методу місячна сума амортизаційних відрахувань визначається множенням фактичного об'єму вироблених товарів (робіт чи послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації розраховується шляхом ділення вартості об'єкта, що амортизується на загальний об'єм продукції, яку підприємство планує виробити з використанням даного об'єкту. Звичайно, для амортизації нематеріальних активів в умовах невиробничого підприємства даний метод взагалі не

використовується. Виключення можуть складати ліцензійні угоди, в яких чітко обумовлено об'єм виробництва за даною ліцензією – в цьому випадку використання виробничого методу можливе. Розглянемо приклад з використанням даного методу нарахування амортизації.

Таблиця 3 – Розрахунок амортизації кумулятивним методом

Рік	Вартість, що амортизується, грн.	Кумулятивний коефіцієнт	Сума амортизаційних відрахувань, грн.	Сума накопиченої амортизації, грн.
1	2	3	4	5
1	80000,00	$4/10=0,4$	32000,00	32000,00
2	80000,00	$3/10=0,3$	24000,00	56000,00
3	80000,00	$2/10=0,2$	16000,00	72000,00
4	80000,00	$1/10=0,1$	8000,00	80000,00

Підприємство заключило ліцензійну угоду терміном на 5 років з власником патенту на винахід, в якому обумовлено загальний об'єм виробленої продукції за даною ліцензією в 1 млн. шт.. Плата за договором здійснено одним платежем при заключенні угоди, в розмірі 50000грн. В звітному місяці було виготовлено 18000 одиниць продукції. Виробнича ставка амортизації складе $50000/1000000 = 0,05$ грн. з одиниці виробленої продукції. Сума амортизації складе: $18000 \cdot 0,05 = 900,00$ (грн.). В бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування по нематеріальним активам відображено в табл. 4.

Таблиця 4 –Відображення амортизації нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
Відображено нарахування амортизації нематеріальних активів	23, 91, 92, 93, 94	133

Відмітимо, що використання «швидких»методів амортизації – зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, доречно для тих об'єктів, які схильні до швидкого морального старіння (комп'ютерні програми, наукоємні патенти та винаходи). Вони дозволяють за перші два – три роки списати більшу частину вартості об'єкта (табл. 5).

Вище ми сказали про те, що підприємство може змінити метод нарахування амортизації нематеріальних активів або термін їх корисного використання в бухгалтерському обліку. При цьому не запобігти коригуванню щорічної суми амортизаційних відрахувань. Дане коригування повинне здійснюватись наступним чином: залишкова вартість об'єкта в бухгалтерському обліку являється базою для розрахунку «нової» суми амортизаційних відрахувань, тобто виступає аналогом первісної вартості. Для детального розуміння розглянемо приклад.

Підприємство є власником виключних прав на запатентований винахід, планує термін корисного використання якого – 20 років, первісна вартість – 10000 грн. При введенні даного об'єкту в експлуатацію було прийнято рішення про нарахування амортизації кумулятивним методом в зв'язку з високими темпами морального старіння. Однак по закінченню шести років половина вартості об'єкту була списана на витрати, при тому, що ринкова вартість об'єкта знизилася не досить сильно, в той же час було сильно завищено витрати підприємства. Було прийнято рішення про зміну методу нарахування амортизації об'єкта з кумулятивного на прямолінійний.

За перші три роки експлуатації активу амортизація була нарахована в такому розмірі (табл. 6).

Таблиця 5 – Порівняльна характеристика «швидких» методів нарахування амортизації

Метод амортизації	Зменшення залишкової вартості	Прискореного зменшення залишкової вартості	Кумулятивний
Показник			
1	2	3	4
Вартість, що амортизується	80000,00	80000,00	80000,00
Термін корисного використання об'єкту	4	4	4
Сума накопиченої амортизації за роками			
1	33125,98	40000,00	32000,00
2	55278,65	60000,00	56000,00
3	70093,04	70000,00	72000,00
4	80000,00	80000,00	80000,00
Залишкова вартість об'єкта на початок кожного року (без врахування суми ліквідаційної вартості – 20000грн.)			
1	80000,00	80000,00	80000,00
2	46874,02	40000,00	48000,00
3	24721,35	20000,00	24000,00
4	9906,92	10000,00	8000,00

Таблиця 6 – Нарахування амортизації за перші шість років

Рік	Вартість, що амортизується, грн..	Кумулятивний коефіцієнт	Сума амортизаційних відрахувань, грн..	Сума накопиченої амортизації, грн..
1	10000,00	$20/210 = 0,095238$	$10000,00 * 0,095238 = 9523,80$	9523,80
2	10000,00	$19/210 = 0,090476$	$10000,00 * 0,090476 = 9047,60$	18571,40
3	10000,00	$18/210 = 0,085714$	$10000,00 * 0,085714 = 8571,40$	27142,80
4	10000,00	$17/210 = 0,080952$	$10000,00 * 0,080952 = 8095,20$	35238,00
5	10000,00	$16/210 = 0,076190$	$10000,00 * 0,076190 = 7619,00$	42857,00
6	10000,00	$15/210 = 0,071429$	$10000,00 * 0,071429 = 7142,90$	49999,90

Таким чином бачимо, що до початку 7 року використання винаходу його залишкова вартість в бухгалтерському обліку складає 50000,10 грн.

Виходячи з цієї вартості і терміну корисного використання нематеріального активу, що залишився ($20 - 4 = 14$ років) і визначимо щорічну суму амортизаційних відрахувань, яка складає 3571, 44 грн. (50000,10 грн./14 років).

В цій сумі і буде відображатися сума амортизації нематеріального активу після зміни методу нарахування амортизації. При цьому така зміна методу повинна знайти відображення в наказі про облікову політику підприємства. Що ж стосується суми амортизаційних відрахувань, які вже були нараховані, то їх коригування не здійснюється, а тому ніяких додаткових записів в бухгалтерському обліку в зв'язку із зміною методу амортизації нематеріального активу не буде.

В податковому обліку нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється у відповідності з положенням ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства». Під терміном «амортизація основних фондів і нематеріальних активів» в податковому обліку згідно п.п. 8.1.1. слід розуміти «поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань».

Тут і нижче поряд з нематеріальними активами ми будемо також згадувати про основні фонди. Оскільки п.п. 8.2.2. вказаного закону відносить до складу групи 4 основних фондів програмне забезпечення СОМ, то частина нематеріальних активів повинна амортизуватися у відповідності до ст. 8 відносно амортизації об'єктів основних фондів групи 4.

Таким чином, для цілей податкової амортизації також необхідно розрізняти два об'єкти:

- програми для СОМ, які амортизуються в складі основних фондів;
- нематеріальні активи – об'єкти інтелектуальної власності і офісне програмне забезпечення.

Таким чином, амортизації підлягають витрати на придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого використання, витрати на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати робітникам, які були зайняті їх виготовленням. Як бачимо, в податковому обліку не підлягає амортизації сума витрат на виготовлення нематеріального активу – така сума списується на валові витрати.

Для амортизації в податковому обліку нематеріальних активів у відповідності до п.п. 8.3.9. Закону «Про оподаткування прибутку підприємства» використовується прямолінійний метод, згідно якого кожен конкретний вид нематеріального активу амортизується рівними частинами виходячи з його первісної вартості з врахуванням індексації (якщо вона здійснювалася) протягом терміну корисного використання нематеріальних активів, але не більше 10 років. При цьому амортизаційні відрахування здійснюються до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Таким чином, порядок розрахунку суми амортизації нематеріальних активів в податковому обліку абсолютно схожий з порядком розрахунку суми амортизації при використанні прямолінійного методу в бухгалтерському обліку.

Нарахування амортизації на нематеріальні активи здійснюється щоквартально, починаючи з кварталу. Який наступає за тим, в якому нематеріальний актив надійшов на підприємство, і припиняється починаючи з того кварталу, в якому залишкова вартість нематеріального активу досягла нуля або він вибув з підприємства.

Що ж стосується тих нематеріальних активів, які потрапили до складу групи 4 основних фондів в податковому обліку (системне програмне забезпечення СОМ), то їх амортизація здійснюється за правилами податкової амортизації основних фондів. Сума амортизаційних відрахувань у відповідності з п.п. 8.3.1 Закону України «Про

оподаткування прибутку підприємства» визначається шляхом застосування ставки амортизації (в даному випадку – 15%) до балансової вартості групи 4 основних засобів на початок звітного кварталу.

Балансова вартість групи 4 основних фондів на початок звітного кварталу згідно п.п.8.3.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» визначається за формулою 4.

$$B_a = B_{a-1} + P_{a-1} - V_{a-1} - A_{a-1} \quad (4)$$

де B_a - балансова вартість групи 4 основних фондів на початок звітного кварталу;

B_{a-1} - балансова вартість групи 4 основних фондів на початок попереднього кварталу;

P_{a-1} – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

V_{a-1} - сума виведених з експлуатації основних фондів протягом кварталу, що передував розрахунковому;

A_{a-1} - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на об'єкти групи 4 у кварталі, що передував розрахунковому.

Таким чином, амортизація об'єктів основних фондів здійснюється, починаючи з кварталу, наступного за кварталом, в якому актив було оприбутковано. Амортизація об'єктів групи 4 у відповідності до п.п. 8.3.8 «Про оподаткування прибутку підприємства» припиняється з кварталу, наступного за тим кварталом, в якому сукупна вартість групи 4 основних фондів досягла нульового значення.

Особливої уваги заслуговує амортизація гудвілу. Слід зауважити, що в Україні порядок нарахування амортизації даного активу визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Згідно вказаного положення первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку корисного його використання, але не більше 20 років. Строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням:

- прогнозованого строку діяльності підприємства;
- нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання;
- зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

Але зауважимо, що П(С)БО 19 було прийнято на основі МСФО 22 «Об'єднання компаній», згідно якого ділова репутація являється нематеріальним активом і як всі нематеріальні активи підлягає амортизації. При цьому враховується термін існування придбаної компанії, стабільність і прогнозний термін існування галузі, інформація про ділову репутацію інших компаній тощо. При цьому, згідно МСФО 22 п. 54, необхідно по закінченню кожного фінансового року переглядати термін корисного використання і метод амортизації ділової репутації, прийнятої до обліку.

В 2004 році був прийнятий новий стандарт МСФО 3 «Об'єднання бізнесу», який замінює стандарт обліку 22 «Об'єднання компаній», але на жаль ці зміни не відображаються в вітчизняних стандартах, хоча і являються досить суттєвими, щодо обліку такого поняття як гудвіл. Згідно МСФО 3 «Об'єднання бізнесу» гудвіл не амортизується, замість цього проводяться щорічні (або більш регулярні) тести на знецінення, які раніше проводилися лише в тих випадках, коли мала місце подія, яка вказувала на наявність знецінення. При цьому у визначенні факту і оцінці такої події існувала в деякій мірі ступінь суб'єктивності. МСФО 3 потребує, щоб проводились щорічні тестування на знецінення для всіх генеруючи одиниць, при чому в це

тестування включаються гудвіл або нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання.

Припинення амортизації гудвілу згідно МСФО 3 підвищить доходи компаній, доповнюючи цю суму значними сумами гудвілу. Правила переходу на МСФО не потребують перерахунку раніше здійснених операцій, в зв'язку з чим може виникнути безперечний позитивний вплив на величину доходу. Однак якщо в нових операціях буде визначатися більша кількість нематеріальних активів, в майбутньому це може призвести до збільшення, а не зменшення амортизації, що при новому порядку обліку реструктуризації витрат може призвести до зниженню показника прибутку.

Список літератури

1. Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999; №996-XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. N 163 .
4. МСФО 22 «Об'єднання підприємств» www.accountingreform.ru
5. МСФО 3 «Об'єднання бізнесу» www.accountingreform.ru
6. Н.Н. Карзаева, М.И. Колтакова Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет. - Москва: «Бухгалтерский учет», 2002.- 206с.

В статье рассмотрены особенности амортизации нематериальных активов и отображение ее результатов на счетах бухгалтерского учета. Особое внимание уделено амортизации гудвилла. Проведен анализ международных и отечественных стандартов бухгалтерского учета относительно вопросов амортизации нематериальных активов. Приведены примеры расчета амортизации различными методами.

In clause the features of amortization of non-material actives and display of its results on the bills of book keeping are considered. The special attention is given of amortization of business reputation of firm. The analysis of the international and domestic standards of book keeping concerning questions of amortization of non-material actives is carried out. The examples of account of amortization by various methods are given.