

ACCOUNTING AND TAXATION

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСТРУМЕНТІВ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОБ'ЄКТІВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Назар Левицький

*Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя,
Тернопіль, Україна*

Резюме. Досліджено сутність необоротних активів та розкрито їх основні складові. Досліджено проблеми облікового відображення необоротних немонетарних активів, які в даний момент займають значну частку в сукупній вартості активів. Визначено місце нових видів майна – програми для ЕОМ, електронні бази даних, сайти (інтернет-магазини, електронні друковані видання та інші електронні ЗМІ) у структурі необоротних активів зокрема, та майна підприємства, загалом. Доведено, що таке майно тісно пов'язане з використанням комп'ютерної техніки та комп'ютерних мереж, таких, як Інтернет. З метою узагальнення виділених ознак та характеристик зазначеного виду майна запропоновано їх об'єднати в окрему групу під назвою «Електронне майно». Виділені об'єкти не є ні речами, ні майновими правами, обсяги грошових коштів, вкладених у дане майно, є значними, так як і оборот від продажу товарів і послуг через Інтернет (інтернет-магазини). В глобальному масштабі такі маніпуляції дозволяють уточнити поняття та значення терміна «нематеріальні активи». Визначено поняття «електронного майна» як майна, яке не має речової, натуральної форми та функціонує виключно у взаємозв'язку з фізичними ресурсами персональних комп'ютерів або комп'ютерних мереж. Для організації обліку досліджуваного виду майна запропоновано його об'єднати в окрему облікову групу «електронні активи» і використовувати для відображення в системі бухгалтерського обліку такі рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку: 128 субрахунок – «електронні активи», з відповідними рахунками третього порядку, а 136 субрахунок – «амортизація електронних активів». Виділено основні етапи обліку необоротних активів: ідентифікація та визначення об'єктів необоротних активів; класифікація об'єктів необоротних активів; оцінювання необоротних активів для цілей обліку; критерії, норми, способи амортизації; принципи неможливості амортизації об'єктів; порядок (методика) обліку необоротних активів з метою визначення фінансового результату.

Ключові слова: необоротні активи, програми для ЕОМ, електронні бази даних, сайти, майно підприємства, нематеріальні активи, електронні активи.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2021.01037

Отримано 26.02.2021

UDC 657.1

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING REPRESENTATION OF NON-CURRENT ASSETS

Nazar Levitsky

Ternopil Ivan Puluj National Technical University, Ternopil, Ukraine

Summary. *The essence of non-current assets is investigated and their main components are revealed in this paper. The problems of accounting for non-current non-monetary assets, which currently occupy an important share in the total value of assets, are studied. The place of new types of property – computer programs, electronic databases, websites (online stores, electronic printed publications and other electronic media) in the structure of non-current assets in particular, and property of the enterprise in general is determined. It is proved that such property is be closely related to the application of computer equipment and computer networks such as the Internet. In order to summarize the selected features and characteristics of this type of property, it is proposed to combine them into the separate group called «Electronic Property». Allocated objects are neither things nor property rights, the amount of money invested in this property is huge, and the turnover from the sale of goods and services via the Internet (online stores) is significant. On the global scale, such manipulations make it possible to clarify the concept and meaning of the term «intangible assets». The concept of «electronic property» is defined as property that has no material, natural form, which functions exclusively in conjunction with the physical resources of personal computers or computer networks. In order to organize the accounting of the investigated type of property, it is proposed to combine it into a separate accounting group «electronic assets» and to use for reflection in the accounting system the following accounts of the Chart of Accounts: 128 sub-account – «electronic assets», 136 subaccount – «depreciation of electronic assets». The main stages of accounting for non-current assets: identification and definition of non-current assets; classification of non-current assets; evaluation of non-current assets for accounting purposes; criteria, norms, methods of depreciation; principles of objects depreciation impossibility; procedure (methodology) for accounting of non-current assets aiming to determine the financial result are identified.*

Key words: *non-current assets, computer programs, electronic databases, sites, enterprise property, intangible assets, electronic assets.*

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2021.01037

Received 26.02.2021

Постановка проблеми. Сучасні економічні реалії визначають потребу в дослідженнях теоретичних і практичних проблем у відображенні нових об'єктів у складі активів підприємства, до яких відносяться не лише матеріальні об'єкти, які мають фізичну (матеріально-натуральну) форму. Особливим різновидом об'єктів бухгалтерського обліку, які не мають фізичної форми, є активи, які мають місце як серед поточних, так й довготермінових активів. Складність при побудові облікової політики організації викликають ідентифікація й відображення в облікових регістрах таких об'єктів, як програмні продукти, оскільки методичні розробки з даного питання відсутні взагалі, а думки провідних теоретиків і практиків є дискусійними.

У зв'язку зі зміною траєкторій в методології обліку необоротних немонетарних активів у сучасних умовах розвитку ринкової економіки значно зростає роль бухгалтерського обліку як найважливішого засобу отримання повної й достовірної інформації про активи та зобов'язання підприємства, своєчасного доведення цих відомостей до користувачів бухгалтерської звітності. Особливості відображення в системі обліку необоротних активів полягають у деталізації понять та характерних ознак цього виду активів, виділення основних елементів, вартісних параметрів, а також розроблення основних форм відображення даної інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми облікового відображення необоротних активів займають значну частку в наукових дослідженнях багатьох зарубіжних та вітчизняних учених. Слід виділити праці таких вчених: І. Бланк, М. Бондар, В. Діба, А. Загородній, Г. Кірейцев, Л. Ловінська, Н. Малюга, Б. Нідлз, М. Метьюс, М. Перера, Ж. Рішара, Е. Хендриксена, Ч. Хорнгрена, Р. Ентоні.

М. Метьюс та М. Перера акцентують увагу на тому, що «поділ активів на основні та оборотні прийшов у практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу». Тобто автори роблять акцент на юридичній складовій означеного поділу активів [4].

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [5].

У міжнародній практиці використовується таке визначення: «Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований» [6].

Тобто зрозуміло, що в обох документах йдеться про речі ідентичні, хоча й використовується два різних терміни щодо означення матеріальної форми активу, який у міжнародній практиці ідентифікують як «відсутність фізичної субстанції».

Зважаючи на масштаб охоплення виділених проблем, все ж таки потребують деталізації особливості інформаційного забезпечення системи управління суб'єктами ринку, які стосуються окремих елементів необоротних активів, їхньої понятійної характеристики, можливостей розвитку інструментів їхнього відображення.

Метою статті є дослідження проблем у відображенні необоротних активів у системі обліку як основної частини майна суб'єктів ринку.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: розкрити сутність необоротних активів та їх основні складові; розкрити та проаналізувати джерела інформації, що забезпечують прийняття управлінських рішень щодо необоротних активів на підприємстві; дати рекомендації щодо ефективної побудови системи обліку необоротних активів.

Теоретичним і методологічним підґрунтям дослідження були міжнародні та вітчизняні стандарти обліку, нормативно-правове забезпечення виділеної проблеми, праці відомих вітчизняних та міжнародних учених.

Виклад основного матеріалу. Поняття активів нерозривно пов'язане з існуванням балансу, оскільки активи є його складовими. Простіше кажучи, активи – це ресурси, які є в розпорядженні суб'єкта ринку як у матеріальній, так й у нематеріальній формі. Окрім цього, активи поділяються на основні та оборотні.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [1].

Відповідно у міжнародному законодавстві необоротні активи як правило класифікують таким чином:

- нематеріальні довготермінові активи;
- матеріальні довготермінові активи;
- довготермінові фінансові інвестиції [2].

Дане групування відображає основне функціональне призначення необоротних активів та їхній поділ за статтями балансу.

Наведене визначення терміна активи знаходимо у працях І. Бланка, зокрема: «Активи – контрольовані підприємством економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких у процесі використання пов'язаний з факторами часу, ризику й ліквідності. При цьому, автори

виділяють певні класифікаційні ознаки даного виду активів, які призначені для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності [3].

Сучасна облікова практика розмежовує необоротні активи за такими групами: довготермінові фінансові вкладення, нематеріальні та матеріальні активи. Відповідно, нематеріальні та частина матеріальних активів підлягають амортизації. Детальна схема деталізації майна підприємства наведена на рисунку 1.

Сучасний розвиток економіки відзначається широким розповсюдженням віртуального простору та, відповідно, цифрової економіки, значним сегментом якої стає діджитал-простір. Відповідно, широке використання мають різні види електронних платіжних засобів, зокрема й електронні гроші. У цьому зв'язку потребують наукового визначення та розв'язання проблеми, пов'язані з використанням інструментів у їхньому відображенні.

Однією з проблем в обліковому відображенні активів підприємства є облік необоротних немонетарних активів, які в даний момент займають значну частку в сукупній вартості активів. Тобто, потребують детального розгляду такі види майна – програми для ЕОМ, електронні бази даних, сайти (інтернет-магазини, електронні друковані видання та інші електронні ЗМІ), які тісно пов'язані з використанням комп'ютерної техніки та комп'ютерних мереж, таких, як Інтернет. З метою узагальнення виділених ознак і характеристик зазначеного виду майна ми запропонували об'єднати їх в окрему групу під назвою «Електронне майно». Таке групування має, на наш погляд, як теоретичні, так й практичні підстави. Загалом виділені об'єкти не є ні речами, ні майновими правами. Окрім цього, обсяги грошових коштів, вкладених у дане майно, величезні, а оборот від продажу товарів і послуг через Інтернет (інтернет-магазини) становить сотні мільйонів доларів. Тобто в глобальному масштабі такі маніпуляції дозволять уточнити поняття та значення терміна «нематеріальні активи».

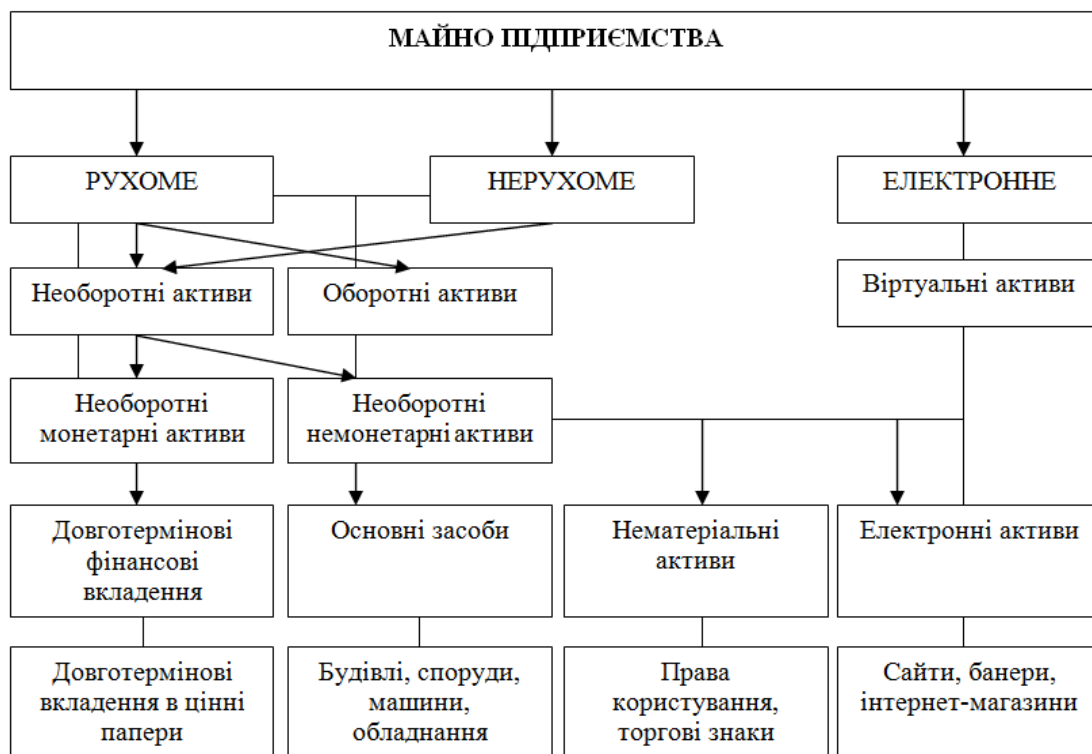


Рисунок 1. Схема ідентифікації елементів майна підприємства

Figure 1. Scheme of identification of enterprise property elements

На наше переконання, можна визначити «електронне майно» як майно, яке не має речової, натуральної форми, яке функціонує виключно у взаємозв'язку з фізичними ресурсами персональних комп'ютерів або комп'ютерних мереж.

Для організації обліку досліджуваного виду майна, а саме електронного майна, ми запропонували об'єднати його в окрему облікову групу «електронні активи» й використовувати для відображення в системі бухгалтерського обліку такі рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку: 128 субрахунок – «електронні активи», з відповідними рахунками третього порядку, а 136 субрахунок – «амортизація електронних активів».

Відповідно, «електронні активи» – це об'єкти довготривалого використання, які не мають речової й натуральної природи, використання яких без мережевих ресурсів або ресурсів окремого персонального комп'ютера є неможливим. Даний вид активів слід віднести до необоротних немонетарних активів.

Усі наявні у підприємства ліцензовані програми для ЕОМ (software), електронні бази даних, сайти (інтернет-магазини, електронні засоби масової інформації) є, на нашу думку, «електронними активами», тому не мають відноситися до складу нематеріальних активів.

Основним елементом у відображенні необоротних активів є їхня оцінка. У сучасній діяльності підприємств проблеми оцінки (вартості) не втратили своєї актуальності. Оцінка майна тісно пов'язана з визначенням різних видів вартості майна (рис. 2).

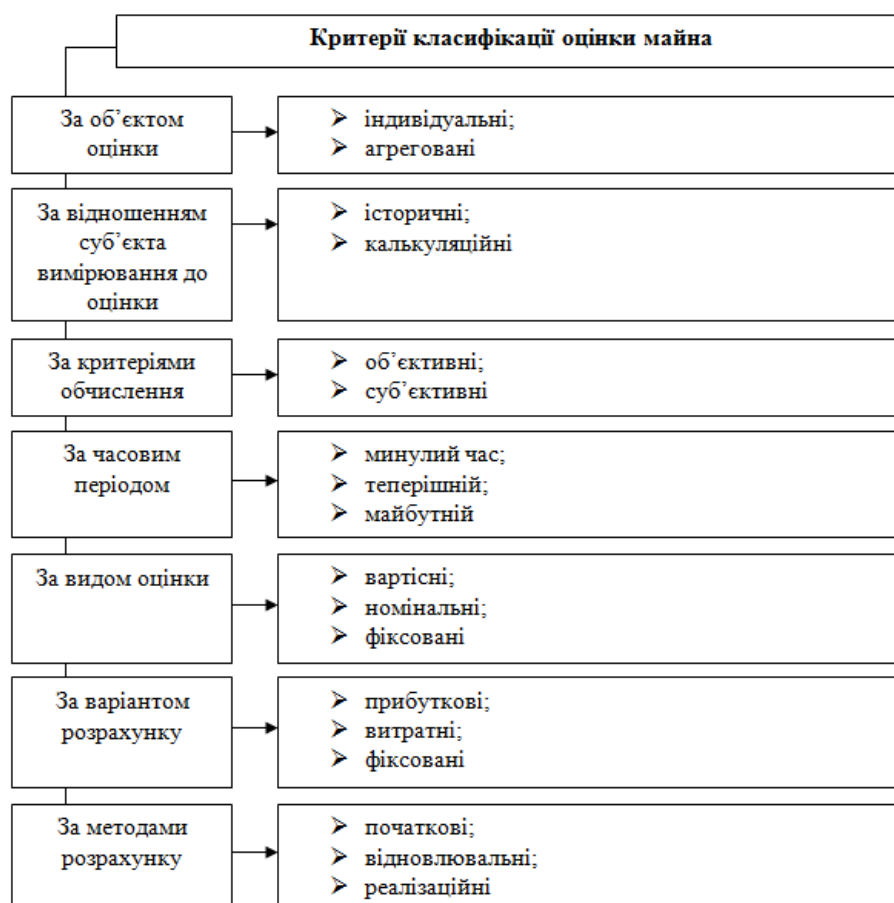


Рисунок 2. Класифікація оцінок необоротних активів (сформовано на основі [7])

Figure 2. Classification of estimates of non-current assets (formed on the basis of [7])

Очевидно, що для цілей бухгалтерського обліку необоротних активів найбільший інтерес представляє визначення таких видів вартості: первісної, ринкової, відновлювальної, залишкової та ліквідаційної.

Найбільшого поширення у вітчизняному обліку отримала історична оцінка, або первісна. Наприклад, відповідно до ПСБО 7, основні засоби ставляться на облік за первісною вартістю. Відповідно до цього нормативного документа первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [8].

Особливий інтерес представляє проблема визначення початкової вартості «електронних активів». Первісна вартість «електронних активів», придбаних за плату, визначається як сума фактичних витрат на їхнє придбання, за винятком сум відшкодування податків.

Таким чином, фактичними витратами на придбання електронних активів можуть бути:

- суми, що сплачуються за придбання цих активів, включаючи витрати за надання місця (системних ресурсів провайдера) в мережі Інтернет, якщо ці активи є сайтами (інтернет-магазини, електронні ЗМІ) і т.д.;
- суми, сплачені підприємствам за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням таких активів;
- інші платежі, які сплачуються у зв'язку з придбанням електронних активів.

Висновки. Для ефективної організації обліку необоротних активів необхідно деталізувати його основні етапи: ідентифікація та визначення об'єктів необоротних активів; ознаки класифікації об'єктів необоротних активів; оцінювання необоротних активів для цілей обліку; критерії, норми, способи амортизації; принципи неможливості амортизації об'єктів; порядок (методика) обліку необоротних активів для визначення фінансового результату. Разом з тим дані об'єкти враховуються в активі балансу, що спростовує тезу про те, що поняття «майно» є рівнозначним до поняття «активи» підприємства. Іншими словами, ці поняття не є тотожними. Під активами слід розуміти суму витрат, здійснених для формування майбутніх доходів підприємства, що відповідає визначенню активів за МСФЗ. Таким чином, можна визначити «електронне майно» як майно, яке не має речової, натуральної природи, що функціонує у взаємозв'язку з фізичними ресурсами персональних комп'ютерів або комп'ютерних мереж. При цьому одна частина цих витрат пов'язана з реальним майном, а інша становить вкладення в активи, названі в дослідженні «Віртуальними» («віртуальні активи»). Отже, актив балансу можна поділити на оборотні активи, необоротні активи та «Віртуальні активи».

Conclusions. For effective organization of accounting for non-current assets it is necessary to specify its main stages: identification and determination of non-current assets objects; features of non-current assets classification; evaluation of non-current assets for accounting purposes; criteria, norms, methods of depreciation; principles of objects depreciation impossibility; procedure (methodology) for accounting of non-current assets to determine the financial result. However, these objects are taken into account in the assets of the balance sheet, which refutes the thesis that the concept of «property» is equivalent to the concept of «assets» of the enterprise. In other words, these concepts are not identical. Assets should be understood as the amount of expenses incurred to generate future income of the enterprise, which corresponds to the definition of assets under IFRS. Thus, it is possible to define «electronic property» as one that does not have tangible, natural nature, which functions in conjunction with the physical resources of personal computers or computer networks. In this case, one part of these costs is related to real property, and the other is an investment in assets,

called in this investigation «Virtual» («virtual assets»). Thus, the balance sheet asset can be divided into current assets, non-current assets and «Virtual assets».

Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / за ред. С. Ф. Голова. К.: ФПБАУ, 2004. 880 с.
3. Бланк И. А. Финансовый менеджмент. К.: учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп. Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
4. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой, М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#text.
7. Соколов Я. В. Оценки: их виды и значение. Бухгалтерский учет. 1996. № 12. С. 55–59.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». URL: <https://online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9602-03.epub/navPoint-171>.

References

1. Zakon Ukrainy "Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini". URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.
2. Mizhnarodni standarty bukhgalterskoho obliku / za red. S. F. Holova. K.: FPBAU, 2004. 880 p.
3. Blank Y. A. Fynansovyy menedzhment. K.: Elha, Nyka-Tsentr, 2004. 656 p.
4. Métyus M. R. Teoryya bukhgalterskoho ucheta / per. s anhl. pod red. YA. V. Sokolova, Y. A. Smyrnovoy, M. R. Métyus, M. KH. B. Perera. M.: Audyt, YUNYTY. 1999. 663 p.
5. Polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku 8 "Nematerialni aktyvy". URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text.
6. Mizhnarodnyy standart bukhgalterskoho obliku 38 (MSBO 38). URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#text.
7. Sokolov YA. V. Otsenky: ykh vydy y znachenye. Bukhgalterskyi uchet. 1996. No. 12. P. 55–59.
8. Polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku 7 "Osnovni zasoby". URL: [at:online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9602-03.epub/navPoint-171](https://online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9602-03.epub/navPoint-171).