

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація. Розглянуто нормативно-правову базу з питань обліку нематеріальних активів, розкрито поняття нематеріальних активів, підходи і методи оцінки ефективного їх використання.

Ключові слова: нематеріальні активи, права власності, об'єкти інтелектуальної власності, права інтелектуальної власності, оцінка вартості, ефективність використання.

Summary. Considered the regulatory framework on accounting of intangible assets, discloses the concept of intangible assets, the approaches and methods of effective use.

Key words: intangible assets, property rights, intellectual property, intellectual property, cost estimation, efficiency.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку світової економіки характеризується інтенсивними процесами розробки та впровадження у виробничий процес найновіших досягнень науки і техніки, які є об'єктами інтелектуальної власності. Протягом останнього часу зростає частка нематеріальних активів у майні підприємства, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист прав.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом останніх років вітчизняні науковці зробили значний внесок у розвиток теорії і практики обліку, оцінки використання нематеріальних активів (П. Атамас, О. Голенко, Л. Жилкін, Л. Ловінська, Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник, О. Короп, Л. І. Федулова та ін.). Також ця тема знайшла широке відображення в зарубіжній літературі (А. Козирев, В. Макаров, Каміл Ідріс та ін.). Хоча й існує значна кількість наукових досліджень та отримані вагомі досягнення в напрямі оцінки ефективності використання нематеріальних активів, але й до цього часу ведуться дискусії щодо теоретичних положень і практичних проблем обліку, оцінки нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності).

Мета статті — розкриття поняття нематеріальних активів, дослідження та аналіз відповідної нормативно-законодавчої бази, особливостей застосування підходів і методів оцінки вартості нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності).

Виклад основного матеріалу. На нинішньому етапі становлення національної економіки України першочергового значення набуває науково-технологічний розвиток, визначальна роль в якому належить інноваційній діяльності, створенню нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної

власності) та їх реалізації у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг. Створення або придбання нематеріальних активів для підприємств різних галузей несе економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена.

Здатність приносити значні прибутки обумовлює активне залучення до господарського обліку підприємств нематеріальних активів. Однак, з урахуванням тенденцій розвитку економіки України, для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи управління ними, що вимагає розуміння їх економічної сутності, характерних особливостей, відображення в обліку.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо нематеріальних активів і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (крім обліку негативного гудвілу, методологія якого визначається П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Зазначений стандарт застосовується при обліку операцій із нематеріальними активами, що здійснюються з 01 січня 2000 р. Норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності. Відповідно до цього положення нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [1]. Вартість нематеріального активу має бути достовірно визначена.

У бухгалтерському розумінні всі нематеріальні активи можна розділити на дві категорії: нема-

теріальні активи, які можна ідентифікувати, до числа яких відносяться майнові права, що здатні приносити дохід протягом тривалого періоду (більше одного року) і гудвіл. Гудвіл є особливим нематеріальним активом. У загальному випадку гудвіл — це та частина вартості компанії, на яку ринкова вартість діючого підприємства перевищує суму його матеріальних та ідентифікованих нематеріальних активів.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» в обліку нематеріальних активів виокремлюють такі групи об'єктів: права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Обов'язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми відносно будь-якого об'єкта, що приймається на облік, проте повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкта та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі.

Усі права власності засвідчуються охоронними документами (патентами — права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин; авторськими свідоцтвами — права на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних) та ін.; свідоцтвами — торговельні марки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем; ліцензіями — право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного

строку за умови виконання ліцензійних умов, договорами про трансферт технологій; договорами щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності тощо) та відображаються в балансі підприємства за первісною вартістю (історичною собівартістю) у статті «Нематеріальні активи» [2]. Первісна вартість нематеріальних активів — це собівартість за фактичними витратами на придбання (спорудження) та виготовлення нематеріальних активів. У вітчизняному обліку до історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, налагодження та пуск відповідних необоротних активів. Первісна вартість нематеріальних активів, придбаних за кошти, може складатися: із ціни придбання; мита; непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, інших витрат, пов'язаних із доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

Господарські операції, пов'язані з надходженням, вибуттям та зміною стану нематеріальних активів, заносяться відповідними документами (надходження — приходна накладна, акт введення в експлуатацію; вибуття — акт ліквідації, акт приймання-передання; зміна стану — довідки бухгалтера). При прийнятті нематеріального активу до обліку в інформаційну базу заносять відомості, які необхідні для відображення нематеріального активу на рахунках бухгалтерського обліку і подальшого нарахування амортизації.

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. Відповідно до особливостей нематеріальних активів у документах щодо їх надходження та вибуття повинна бути надана їх характеристика, вказані порядок і термін використання, первісна вартість, норма амортизації, дата введення та виведення з експлуатації та деякі інші реквізити. Особливу увагу слід звернути на правильність оформлення переходу права на володіння нематеріальними активами. Наприклад, придбання права на об'єкти, що охороняються патентним правом (винаходи, корисні моделі тощо), повинні підтверджуватися відповідними ліцензійними договорами, зареєстрованими в Патентному відділі. Придбані права мають бути оформлені договорами з юридичними або фізичними особами. Набуття права на користування природними ресурсами можливе лише за наявності документів, що підтверджують права продавців або засновників і оформленні передання права відповідно до встановленого законодавством порядку [3].

Згідно із чинним законодавством України існують загальноприйняті методичні підходи до

оцінки інтелектуальної власності, а саме: витратний, порівняльний і доходний. Використання цих підходів стосовно нематеріальних активів має свою специфіку, оскільки нематеріальний актив є досить нестандартним об'єктом для оцінки.

На практиці витратний підхід широко використовується для визначення суми витрат на відтворення об'єкта оцінки. Для цього використовують методи прямого відтворення і заміщення. Перший метод полягає у визначенні вартості відтворення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення), другий — у визначенні вартості заміщення з подальшим вирахуванням суми зносу (знецінення). Саме слово «порівняння» вже говорить про те, що щось із чимось треба порівняти, так і порівняльний підхід базується на достовірній інформації про ціни на ринку подібних об'єктів інтелектуальної власності, тобто: на інформації про ціни продажу об'єктів подібного призначення та корисності; визначенні сукупності елементів порівняння для об'єкта оцінки; проведенні порівняльного аналізу цін продажу подібних об'єктів з метою врахування наявності істотних відмінностей об'єкта оцінки. Подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, сфери застосування, функціональних, економічних та інших характеристик. З метою ідентифікації об'єкта права інтелектуальної власності з'ясовують майнові права на нього і факт видачі дозволу на його використання.

Існує низка об'єктів, наприклад патенти або права на твори мистецтва, до яких дуже складно підібрати аналоги. Тому основним та таким, що найбільш достовірно відображає цінність об'єкта оцінки, є доходний підхід. Цей підхід заснований на доходах, які очікує отримати власник об'єкта оцінки — нематеріального активу. Оцінюючи нематеріальний актив в рамках доходного підходу, аналітик шукає спосіб виокремити доход, що може бути віднесений до оцінюваного нематеріального активу, щоб визначити вартість його за допомогою звичайних методів доходного підходу (капіталізації або дисконтування). За методом капіталізації прибутків можна визначити розмір чистого прибутку, ставку капіталізації чистого прибутку та зробити розрахунок вартості активу діленням чистого прибутку на ставку капіталізації. За методом дисконтування майбутніх грошових прибутків можна здійснити оцінку майбутніх грошових потоків, визначити ставку дисконтування, зробити розрахунки сумарної поточної вартості майбутніх прибутків додаванням до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, приведеної до поточного періоду [4].

Отже, оскільки нематеріальні активи за своїми характеристиками унікальні, то застосування того чи іншого підходу до оцінки залежить від того, який саме нематеріальний актив оцінюється. Існує можливість та доцільність оцінювати нематеріальні активи індивідуально, в інших випадках неможливо або недоречно оцінювати нематеріальні активи інакше, ніж разом із іншими (матеріальними або нематеріальними) активами. До того ж оцінювач у звіті про оцінку має чітко пояснювати, як оцінювалися нематеріальні активи — індивідуально або разом з іншими активами. Якщо має місце останній випадок, оцінювач має пояснити, чому необхідно оцінювати нематеріальний актив, що є об'єктом оцінки, разом із іншим активом чи активами, та чітко описати активи, з якими об'єднаний об'єкт оцінки. Престижність чи значимість нематеріальних об'єктів можна оцінити лише експертним шляхом [5].

Висновки. У результаті проведеного дослідження можна зробити висновки, що визначенню, оцінці та обліку нематеріальних активів сьогодні приділяється особлива увага у зв'язку з новими ринковими реаліями, що визначаються технологічними змінами та активним поширенням інформаційних технологій. Під час аналізу різних підходів до визначення терміна «нематеріальні активи» було виявлено, що склад цього виду активів підприємства різноманітний, тому облік нематеріальних активів — це проблема, яка досить актуальна в практиці роботи підприємства, що пов'язано як з питаннями класифікації нематеріальних активів, так і способами їх надходження.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ЖІТІ, 2000. — 608 с.
3. Сірош Ю. І. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / Ю. І. Сірош. — Режим доступу : <http://www.saleprice.com.ua/ua/pub/591.html>.
4. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік в Україні / В. П. Завгородній. — К. : А.С.К., 2011. — 848 с.
5. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства / С. Ф. Покропивний. — К. : КНЕУ, 2009. — 128 с.