

The existing in professional literature propositions of changing the methods of tax obligations accounting procedures have been analyzed. The changes to the titles of subaccount which are used in accounting of value-added tax obligations according to the "first event" rule on receipt client's payment on account for the purpose to bring into accord with the economic essence of operations which are accounted on it have been elaborated. The changes to the rules of showing the residues on this subaccount in the balance of enterprises stipulated by discrepancy of transit sums which are accounted on it with essence of assets leading to a distortion of balance assets have been substantiated.

The propositions in the article provide the opportunity to observe such qualitative characteristic of financial statements as appropriateness and trustworthiness and to increase the quality of balance as the main components of financial statements.

value-added tax, tax obligations, accounting, financial statements, balance

Одержано 01.04.13

УДК 657.3

В.С. Шелест, асп.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Особливості оцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку

Подано аналіз різних підходів до оцінки нематеріальних активів, керуючись Міжнародними стандартами оцінки, Національними стандартами, міжнародними стандартами МСФЗ, національними П(С)БО та американськими стандартами GAAP. Обґрунтовано важливість вдосконалення та розвитку існуючих методів оцінки таких активів для цілей бухгалтерського обліку.

нематеріальні активи, оцінка, національні та міжнародні стандарти

В.С. Шелест

ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

Особенности оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете

Дан анализ различных подходов к оценке нематериальных активов исходя из Международных стандартов оценки, Национальных стандартов, международных стандартов МСФО, национальных П(С)БУ и американских стандартов GAAP. Обоснована важность совершенствования существующих методов оценки таких активов для целей бухгалтерского учета.

нематериальные активы, оценка, национальные и международные стандарты

На сучасному етапі розвитку суспільства з поширенням інтеграційних процесів світової економіки та стиранням національних меж створюються транснаціональні корпорації в яких досягнення в сфері технологій виходять на перше місце. В таких умовах роль інформації важко переоцінити. Фінансова інформація, відображаючи результати діяльності компанії та загалом її фінансовий стан, виступає відправною точкою для інвесторів при визначенні потенційних об'єктів фінансування. Тобто, чіткість, достовірність та повнота інформації, яку надають фінансові звіти, відіграє важливу роль як для внутрішніх користувачів так і для зовнішніх. Однак, на сьогодні, як показує практика, характерною є втрата довіри до результатів роботи бухгалтерів та аудиторів, як наслідок викритих маніпуляцій з фінансовою звітністю. Важливою

умовою уникнення подібного виступає достовірна оцінка діяльності організації, зокрема, об'єктів інтелектуальної власності, які в обліку визнаються нематеріальними активами та щодо яких існує багато не вирішених питань. Варто зазначити, що наявність нематеріальних активів в якості ресурсів підприємства сприяє збільшенню його ринкової вартості, підвищенню конкурентоздатності та загалом робить підприємство більш інвестиційно привабливим. Саме тому, питання оцінки нематеріальних активів є надзвичайно актуальним. Однак, досить часто в наукових колах можна почути сумніви щодо можливості ефективного управління тим, що проблематично виміряти. Така позиція може свідчити тільки про те, що в даний час процес оцінки таких специфічних активів лише проходить стадію формування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблематику даного питання висвітлювали в своїх наукових працях такі вчені як Андрєєва В.Д., Банасько Т.М., Бігдан І.А., Бражна Л.В., Бразілій Н.М., Бутинець Т.А., Бутнік-Сіверський О., Голов С.Ф., Дудніков С.В., Козирев А.Н., Криштопа І.І., Пархоменко В.М., Семенов А.Г., Шульга С.В., Яремчук С. та інші. Незважаючи на посилену увагу до процесу оцінки нематеріальних активів, його сучасний стан потребує подальших ґрунтованих досліджень.

Мета статті. Мета даної статті полягає у дослідженні, аналізі та узагальненні різних підходів до оцінки нематеріальних активів підприємства, керуючись Міжнародними стандартами оцінки, Національними стандартами, міжнародними стандартами МСФЗ, національними П(С)БО та американськими стандартами GAAP.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Вартість нематеріальних активів зростає неймовірними темпами в сучасній економіці, що формується на знаннях. Балансова вартість багатьох компаній, акції яких котируються на фондових біржах, значно нижча за їх ринкову вартість. Ринкова вартість формується в більшій мірі за рахунок тих активів, які не відображаються в балансі. Все це підкреслює постійно зростаючу значимість нематеріальних активів. Проблема достовірної оцінки таких активів і їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в звітах про фінансові результати стає надзвичайно актуальною в першу чергу для підприємств, діяльність яких тісно пов'язана з новітніми технологіями.

Виступаючи значущим методом бухгалтерського обліку та безпосередньо впливаючи на актуальність та достовірність звітності, обов'язковість оцінки передбачається на законодавчому рівні. Вимоги до проведення оцінки формуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами оцінки, а також Національними стандартами № 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав» та № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»[1,2,3,4,6]. Оцінку має проводити незалежний оцінювач, при чому останній повинен бути сертифікований Фондом державного майна України.

Оцінка, являє собою специфічний спосіб за рахунок якого облікові елементи переводяться з натурального вимірника в грошовий, з метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку та прийняття управлінських рішень. Тобто, оцінка майнових прав власника (ринкової вартості) задля подальшої передачі цих прав, незалежно від того на платній чи на безоплатній основі, виступає пріоритетним завданням оцінки.

Проводячи оцінку вартості активів, в першу чергу потрібно визначити:

- об'єктивні умови оцінки (мається на увазі, які саме нематеріальні активи будуть оцінюватися; наявність права власності на такий актив; за якою вартістю буде проводитися оцінка та на яку дату вона проводиться);
- цілі проведення оцінки (зазначаються користувачі (зовнішні, внутрішні) здійснюваної

оцінки та рішення, які будуть залежати від результатів даної оцінки), тобто, відповідає на такі питання: чому здійснюється оцінка, де застосовуються результати оцінки, хто буде приймати рішення виходячи з даної оцінки?

Важливо відмітити, що специфіка інформації, на основі якої буде здійснюватися оцінка, в першу чергу, залежить від тих завдань, які намагаються вирішити за рахунок такої оцінки. Так, при проведенні оцінки бізнесу, як одного з найбільш трудомістких видів оцінок, необхідно оцінювати, крім нерухомості та майна ще й інтелектуальну власність, як правило, цілі проведення оцінки бізнесу, як і оцінки нерухомості співпадають.

Якщо розглядати виключно оцінку нематеріальних активів, то як правило її проводять для того щоб визначити: корпоративні права учасника в спільному підприємстві; можливість придбання патенту (ліцензії); імовірність володіння власністю; вартість ліцензії на право використання нематеріального активу; вартість гудвілу; вартість з метою продажу тощо[5].

Національним законодавством у ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» зазначаються випадки, в яких проводиться обов'язкова оцінка майна, застосовуючи експертні методи [2].

Інформація завжди займала провідне місце в економічних процесах, особливо інформація про вартість власності. Залежно від того, хто здійснює оцінку, змінюються особливості переведення з натурального вимірника в грошовий. Так, для власника підприємства на перше місце виходять співвідношення між доходами і витратами та достовірність звіту про фінансові результати. Приймаючи рішення, щодо того чи продовжувати володіти власністю чи доцільніше продати її і придбати у власність більш прибуткову справу; продати власність і, поклавши виручені кошти на депозит, отримувати відсотки; продовжувати управляти підприємством або ж здавши його в оренду одержувати орендну плату в якості прибутку. Тоді як кредитор пріоритет віддає сумі, яку можна отримати в разі продажу майна. На вибір методу оцінки нематеріальних активів менеджером впливають такі фактори, як: де використовується об'єкт; розмір прибутку, який він приносить та прогнозована сума майбутніх економічних вигод. Однак, для всіх користувачів інформації характерна пряма взаємозалежність між частотою надходження інформації, надійністю прогнозованих тенденцій до майбутніх змін та результативністю і якістю прийнятих на основі цього рішень.

Керуючись результатами вітчизняної і зарубіжної практики та залежно від мети, задля досягнення якої планується проводити оцінку нематеріальних активів, вчені виділяють бухгалтерську оцінку та експертну оцінку (рис.1).

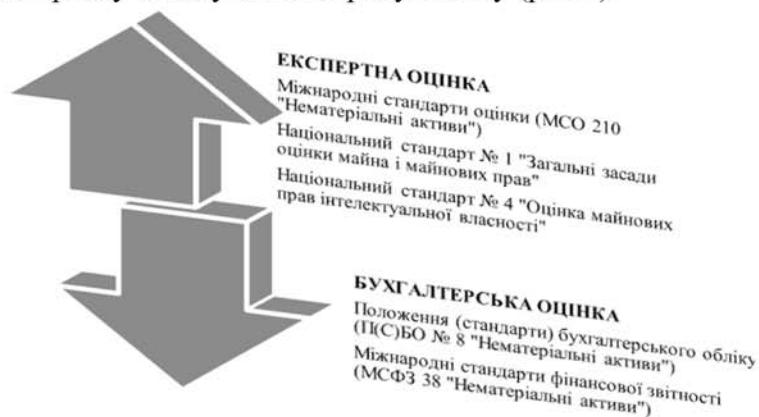


Рисунок 1 – Види оцінок нематеріальних активів

Узагальнюючи вищенаведене, можна виділити дві визначальні цілі проведення оцінки:

- оцінка з метою управління нематеріальними активами;
- оцінка з метою визначення справедливої вартості при здійсненні операцій купівлі-продажу.

Однак, виходячи з природи нематеріальних активів, значна їх частина не відображається на рахунках бухгалтерського обліку, а підприємство не в змозі їх контролювати. Створюючи цінність для підприємства в процесі господарської діяльності, самі вони цінності не мають. Говорячи про цінність, при здійсненні оцінки, мається на увазі їх вклад у загальну вартість підприємства.

На особливості здійснення оцінки нематеріальних активів впливають джерела надходження, види активів та їх місце в процесі господарської діяльності. Нематеріальні активи, як правило, оцінюються за фактичною вартістю придбання (первісною вартістю), за залишковою вартістю, за відновною вартістю, за постійними цінами та за інвентарною ціною.

Для цілей бухгалтерського обліку та з метою достовірного відображення в звітності, оцінка нематеріальних активів чітко регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Так, ст.10 П(С)БО 8 нематеріальні активи відображаються в балансі за первісною вартістю [4]. Крім того, залежно від способу надходження виділяють різні підходи для визначення первісної вартості.

На сьогоднішній день, зарубіжна оціночна практика (а саме МСФЗ та US GAAP - загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США) віддає перевагу оцінці по справедливій вартості. Причому в різних МСФЗ її трактування дещо відрізняється. Але, однозначно, справедлива вартість виступає такою вартістю, за якою, в результаті угод між незалежними та обізнаними сторонами, можна погасити зобов'язання та обміняти активи. Інакше кажучи, вона являється серединою між ціною придбання та ціною продажу в умовах коли попит дорівнює пропозиції, тобто в умовах ідеального ринку. З 1 січня 2013 року набрав чинності МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який встановлює єдину методику оцінки справедливої вартості, однак лише в тих випадках, коли інші стандарти вимагають оцінки активів чи зобов'язань за справедливою вартістю. МСФЗ 13 застосовують як до фінансових так і до не фінансових активів та зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю. Відповідно до даного стандарту «Справедлива вартість - це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на головному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншої методики оцінювання». Справедливу вартість розраховують як ціну продажу активу чи передачі зобов'язання на головному ринку (тобто ринку з найбільшою ліквідністю щодо даного активу чи зобов'язання). За відсутності головного ринку застосовується ціна на найсприятливішому ринку. Даний стандарт встановлює вимоги з приводу розкриття інформації щодо класифікації не фінансових активів та зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю, по одному з трьох рівнів ієрархії справедливої вартості.

Дотримуючись політики зближення міжнародних та американських стандартів бухгалтерського обліку, американський стандарт №157 «Оцінка по справедливій вартості» був взятий у якості відправної точки. Відповідно до американського стандарту «... Справедлива вартість – це ціна, котра могла б бути отримана при продажі активу чи сплачена, при передачі зобов'язань у звичайних операціях між учасниками ринку на дату вимірювання (оцінки)...». При чому, в даному стандарті, як і в МСФЗ 13 запропонована відповідна ієрархія проведення оцінки, тоді як в МСФЗ 38

оцінка базується на визначенні собівартості включаючи чи не включаючи певних витрат до її вартості. Складним залишається питання щодо витрат на дослідження та розробку за П(С)БО та US GAAP такі витрати не підлягають капіталізації, тоді як МСФЗ дозволяє їх капіталізацію, але лише на етапі розробки[1,8].

Виділяють переваги у застосуванні при оцінці як справедливої вартості та і первісної вартості. Так, остання є більш об'єктивною, не потребує застосування професійних суджень та спеціальної експертизи. Однак, оцінка за справедливою вартістю націлена на зовнішніх користувачів, дозволяючи скласти фінансову звітність саме в їх інтересах, будучи для користувачів джерелом інформації. Тобто, в умовах великої кількості альтернативних можливостей застосування обмежених ресурсів, достовірність інформації, яку можна отримати з фінансової звітності, застосовуючи оцінку за справедливою вартістю, важко переоцінити, а особливо в процесах господарської діяльності. Хоча, облік, який ґрунтується на судженнях та оцінках, може містити в собі багато різноманітних маніпуляцій та шахрайства.

На практиці, під час проведення оцінки нематеріальних активів керуються міжнародними стандартами оцінки майна. Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки в 2011 році було запроваджено новий стандарт 210 «Нематеріальні активи» [6]. Варто зазначити, що зміни, які відбуваються спрямовуються на поглиблення міжнародної та міждисциплінарної гармонізації стандартів оцінки з міжнародними нормативно-правовими документами, зокрема бухгалтерського обліку. Такі тенденції пов'язані з формуванням у бухгалтерів, аудиторів, фінансових аналітиків «оціночно-орієнтованого» економічного мислення.

Керуючись Національним стандартом України № 1 «Основні положення оцінки майна та майнових прав» [2] виділяють три основні підходи до оцінки, серед них: дохідний підхід, витратний підхід та порівняльний підхід (рис.2). Варто зазначити, що такі підходи мають рекомендаційний характер і в Міжнародних стандартах оцінки.



Рисунок 2 – Взаємозв'язок між підходами до оцінки нематеріальних активів та методами, що при цьому застосовують

Так як в основі витратного підходу лежить принцип корисності та заміщення, то вартість витрат в ході створення та заміщення об'єктів оцінки розраховується в поточних цінах з подальшим коригуванням на амортизаційні відрахування(рис.3).



Рисунок 3 – Характерні особливості витратного підходу в оцінці нематеріальних активів

Даний підхід відображає вартість нематеріальних активів за умови урівноваження попиту і пропозиції, а саме, коли ринок перебуває в стані рівноваги. Тобто, ринкова вартість не співпадає з вартістю оціненою за витратним підходом, а однією з причин такої ситуації може виступати відсутність прямого зв'язку між витратами та корисністю.

Визначальною рисою витратного підходу, виходячи з умов відсутності інформації у достатній кількості та відповідної якості, виступає сам процес оцінки, а саме об'єкт оцінки розбивається на елементи кожен з яких оцінюється окремо і вартість самого об'єкту оцінки визначається шляхом підсумовування оціненої вартості елементів.

Порівняльний підхід полягає в порівнянні цін за якими продавалися подібні активи і опираючись на це, оцінюється сам нематеріальний актив (рис.4). В основі даного підходу лежить принцип заміщення, керуючись яким, покупець не буде платити за об'єкт більше ніж вартість аналогічного об'єкту доступного для придбання. Тобто, вартість аналогічних об'єктів виступає досить надійним видом вихідної інформації, яку застосовують у процесі розрахунку вартості певного об'єкта.

