

Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника,
кафедра теоретичної і прикладної економіки,
76018, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57;
Тернопільський національний економічний університет,
кафедра обліку у виробничій сфері,
46000, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11

Анотація. Розроблено диференційований підхід до бухгалтерської оцінки нематеріальних активів підприємства. Удосконалена методика відображення процесу оцінки нематеріальних активів у системі обліку.

Ключові слова: нематеріальні активи, справедлива вартість, оцінка.

Annotation. Differential approach to intangible assets accounting valuation have been invented. Accounting reflection methodology of intangible assets valuation have been developed.

Key words: intangible assets, fair value, valuation.

Вступ. Сьогодні в системі бухгалтерського обліку існує нагальна проблема, пов'язана з неможливістю використання загального підходу для оцінки всіх видів нематеріальних активів, унаслідок цього в національних П(С)БО використовується оцінка за справедливою вартістю. Причинами неможливості застосування загального підходу до оцінки всіх нематеріальних активів є:

- існування значних відмінностей між окремими видами нематеріальних активів;
- відсутність однакових обсягів інформації щодо різних видів нематеріальних активів, на основі яких може бути проведена оцінка;
- здатність окремих видів нематеріальних активів до зміни своєї вартості в часі, тобто незалежність їх вартості від понесених на їх створення витрат.

Неможливість застосування загального підходу до оцінки всіх нематеріальних активів підприємства зумовлює необхідність розробки диференційованого підходу, що враховуватиме сутність нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку й існуючі напрацювання вітчизняних і зарубіжних учених у сфері бухгалтерського обліку. На нашу думку, лише використання такого підходу дозволить забезпечити інтелектуалізацію системи бухгалтерського обліку в Україні.

Додаткового обґрунтування також потребує вдосконалення методики бухгалтерського обліку процесу та результатів оцінки нематеріальних активів на основі диференційованого підходу.

Питанням оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку присвячували праці такі дослідники, як Т.М.Банасько [1], І.А.Бігдан [2], Л.В.Брадна [3], Н.М.Бразілій [4], І.І.Криштопа [5], Я.Д.Крупка [6], Л.Г.Ловінська [7], Н.М.Малюга [8], С.В.Шульга [9] та ін.

Постановка завдання. Основна мета статті полягає в обґрунтуванні розробки диференційованого підходу до оцінки нематеріальних активів підприємства й удосконалення відображення процесу оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Результати. Для вдосконалення оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та побудови диференційованого підходу до їх оцінки запропоновано використовувати чотирирівневу модель (рис. 1) установаження справедливої вартості для окремих видів нематеріальних активів.

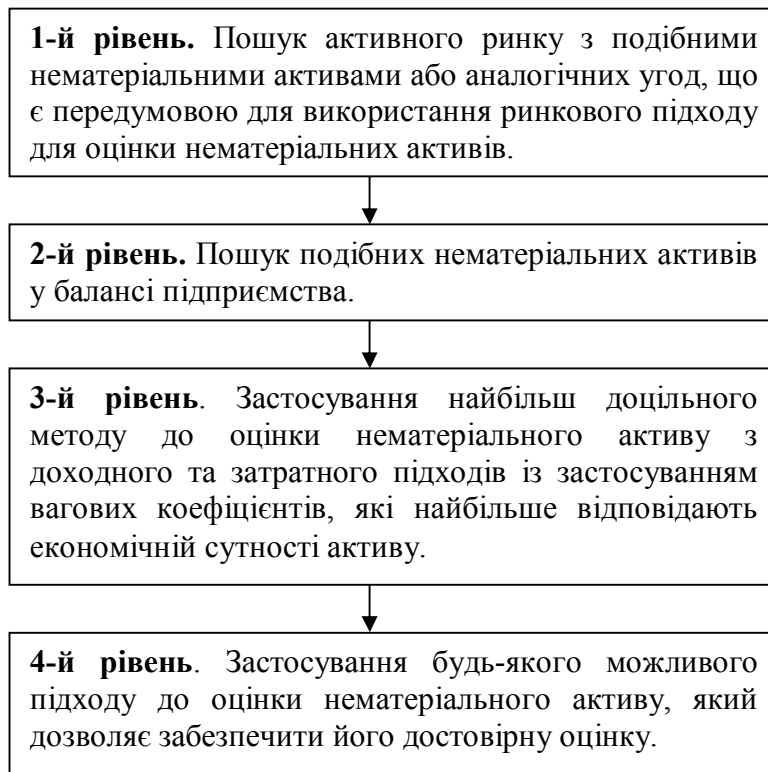


Рис. 1. Модель установаження справедливої вартості нематеріальних активів

Так, зокрема, 1-й рівень передбачає пошук активного ринку з подібними нематеріальними активами або аналогічних угод, що є передумовою для використання ринкового підходу для оцінки нематеріальних активів.

У разі можливості виходу на ринок, на якому продаються (обмінюються, ліцензуються) аналогічні нематеріальні активи й відомі ціни на них, то ціни, що встановлюються на нематеріальні активи на такому ринку, є основою для визначення їх справедливої вартості.

З метою вдосконалення процедури застосування ринкового підходу в практичній діяльності бухгалтерів нами запропоновано таку послідовність дій під час проведення оціночних процедур (рис. 2).

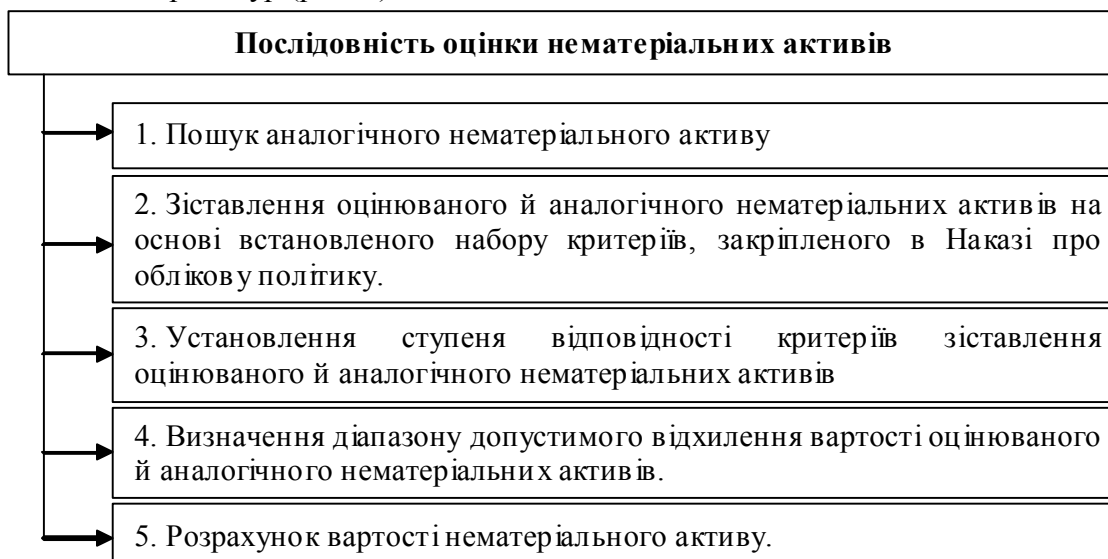


Рис. 2. Послідовність дій бухгалтера при оцінці нематеріального активу

Застосування запропонованої послідовності дозволяє полегшити організацію роботи бухгалтера в частині оцінки нематеріальних активів підприємства.

Наступний 2-й рівень оцінки передбачає пошук подібних нематеріальних активів у балансі підприємства.

На основі інформації про ціни на подібні нематеріальні активи, які відображені в балансі підприємства, є можливість застосувати відповідні коригувальні показники щодо оцінки нематеріальних активів. Це передбачає врахування таких факторів: строку корисної експлуатації подібного нематеріального активу; ступеня його зносу; суми встановленої залишкової вартості нематеріального активу, якщо вона є.

Застосування ринкового методу оцінки нематеріальних активів на першому та другому рівнях запропонованої моделі обґрунтовується можливістю використання бухгалтерських оцінок, які вже застосовуються в діяльності підприємства. У результаті цього вартість оцінених нематеріальних активів не відрізнятиметься від методик, які використовувалися до аналогічних і подібних нематеріальних активів, що не впливатиме на об'єктивне відображення інформації у фінансовій звітності підприємства.

На 3-му рівні запропонованої моделі застосовується найбільш доцільний метод оцінки нематеріального активу з доходного та затратного підходів із використанням вагових коефіцієнтів, які найбільше відповідають економічній сутності активу.

Зокрема, для застосування доходного підходу дуже важко встановити частку доходу, що генерується саме в результаті використання нематеріального активу в діяльності підприємств. Щодо затратного підходу, то він має значні обмеження у використанні на підприємствах. Це пов'язано з тим, що досить часто понесені на створення нематеріального активу витрати за своєю економічною сутністю не відображають його справедливої вартості.

Наприклад, витрати на створення торгової марки не виокремлюються від інших витрат підприємства, що не дозволяє встановити точну вартість такого активу. Навіть у разі їх капіталізації одержана вартість торгової марки не відповідатиме його справедливій вартості.

У той самий час використання методів оцінки на основі затратного та доходного підходів дозволяє сформулювати його вартість, що відображається в бухгалтерському обліку, а також сприяє уточненню результатів їх оцінки, що проводилася на основі використання ринкового підходу.

Для оцінки нематеріальних активів підприємств на 3-му рівні запропонованої моделі слід використовувати такі методи (табл. 1).

Таблиця 1

Рекомендовані методи оцінки окремих видів нематеріальних активів на 3-му рівні запропонованої моделі

Вид нематеріального активу	Метод оцінки нематеріального активу на 3-му рівні
Права користування природними ресурсами	Капіталізація зростання доходу
Права користування майном	Метод дисконтованої економії витрат
Авторські й суміжні з ними права	Метод аналізу приросту доходу
Права на промислову власність	Метод звільнення від роялті, метод переваг у прибутках
Права на засоби індивідуалізації товарів, робіт, послуг тощо	Комбінований доходний метод компанії "Інтербренд" (застосування фінансових і нефінансових показників)
Права на людські активи	Метод відновлювальної вартості
Права на ринкові активи	Метод відновлювальної вартості

Використання запропонованих методів оцінки (табл. 1), на нашу думку, є найбільш оптимальним для зазначених видів активів, що використовуються в господарській діяльності підприємств.

4-й рівень моделі передбачає застосування будь-якого можливого підходу до оцінки нематеріального активу, який дозволяє забезпечити її достовірність.

За умов, коли жоден із методів оцінки, які слід використовувати на трьох вищих рівнях запропонованої моделі, не дозволяє провести достовірну оцінку вартості нематеріального активу, слід використовувати інші, нетипові методи оцінки, які забезпечують таку можливість.

Застосування цього алгоритму визначення справедливої вартості дає змогу деталізувати механізм розрахунку справедливої вартості нематеріальних активів при їх придбанні в результаті обміну на подібний об'єкт, при придбанні нематеріального активу внаслідок обміну (або часткового обміну) на неподібний об'єкт, при безоплатному отриманні нематеріальних активів, при внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу.

З метою забезпечення інтелектуалізації системи обліку треба внести зміни до п. 9 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [10] відносно внутрішньостворених нематеріальних активів. Зокрема, запропоновано оцінювати нематеріальні активи, створені на підприємстві, за справедливою вартістю на основі запропонованого вище алгоритму. Застосування такого підходу до оцінки дозволяє вирішити проблему інформаційної асиметрії в частині нематеріальних активів та загалом підвищити релевантність фінансової звітності підприємств.

Ураховуючи висунуті вище пропозиції, усі нематеріальні активи потрібно оцінювати за їх справедливою вартістю. Винятком лише є випадок, коли нематеріальні активи одержуються в результаті придбання. Вважаємо, що той порядок визначення первісної вартості, який передбачений у п. 11 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [10], є максимально наближений до справедливої вартості, зокрема, подібний до порядку встановлення вартості нематеріального активу за ринковим підходом.

Виходячи із запропонованого алгоритму оцінки вартості внутрішньостворених активів за справедливою вартістю, запропоновано такий порядок їх відображення в бухгалтерському обліку. У бухгалтерському обліку сума фактичних витрат на створення нематеріального активу збирається на субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", що відповідає затратному підходу до їх оцінки. Однак, виходячи із запропонованого нами алгоритму оцінки, для оцінки внутрішньостворених нематеріальних активів, у першу чергу, слід використовувати ринковий підхід, що не відповідає чинній методиці бухгалтерського обліку.

У разі невідповідності оцінки нематеріального активу на основі затратного та ринкового підходу можливі два варіанти:

- коли оцінка за ринковим підходом більша за оцінку на основі понесених витрат;
- коли оцінка на основі понесених витрат більша за оцінку на основі ринкового підходу. У результаті можливими є два варіанти відображення внутрішньостворених нематеріальних активів.

Для відображення в бухгалтерському обліку внутрішньостворених нематеріальних активів за справедливою вартістю на основі ринкового підходу запропоновано використовувати таку кореспонденцію рахунків (табл. 2).

Для реалізації запропонованого підходу в практичній діяльності підприємства слід відкрити такі субрахунки 2-го порядку до субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів":

Таблиця 2

Запропонований порядок оцінки внутрішньостворених нематеріальних активів за справедливою вартістю

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Порядок розрахунку суми операції
<i>Порядок відображення за 1-го варіанта</i>			
Відображено витрати, понесені на створення нематеріального активу	1541	20, 22, 26, 28, 63, 66, 65, 68	Сума фактично понесених витрат на створення нематеріального активу
Розраховано вартість внутрішньоствореного нематеріального активу на основі ринкового підходу	1542	426	Різниця між справедливою вартістю внутрішньоствореного нематеріального активу та його вартістю, розрахованою на основі понесених на його створення витрат
Відображено справедливую вартість внутрішньоствореного нематеріального активу	12	154	Реальна вартість внутрішньоствореного нематеріального активу
<i>Порядок відображення за 2-го варіанта</i>			
Відображено витрати, понесені на створення нематеріального активу	1541	20, 22, 26, 28, 63, 66, 65, 68	Сума фактично понесених витрат на створення нематеріального активу
Розраховано вартість внутрішньоствореного нематеріального активу на основі ринкового підходу	1542	426	Справедлива вартість внутрішньоствореного нематеріального активу
Відображено справедливую вартість внутрішньоствореного нематеріального активу	12	1542	Реальна вартість внутрішньоствореного нематеріального активу
Відображено негативну різницю між справедливою вартістю внутрішньоствореного нематеріального активу та сумою понесених на його створення витрат	941	1541	Різниця між справедливою вартістю внутрішньоствореного нематеріального активу та його вартістю, розрахованою на основі понесених на його створення витрат

- 1541 “Вартість внутрішньостворених нематеріальних активів, розрахована на основі понесених на їх створення витрат”;
- 1542 “Справедлива вартість внутрішньостворених нематеріальних активів, розрахована на основі понесених на їх створення витрат”. На цьому рахунку відображається не сама справедлива вартість внутрішньоствореного нематеріального активу, а різниця між його справедливою вартістю та вартістю, розрахованою на основі понесених на його створення витрат.

Запропоновані субрахунки другого порядку дозволяють відокремити два види вартості (витратної та за ринковим підходом), які використовуються при розрахунку справедливої вартості внутрішньоствореного нематеріального активу, що дозволяє оцінювати раціональність вкладення коштів в об’єкти нематеріальних активів при їх створенні на підприємстві.

Для встановлення реальної вартості внутрішньоствореного нематеріального активу між цими двома вартостями слід визначити різницю. Якщо ця різниця є позитивною, то треба капіталізувати реальну вартість нематеріального активу на рахунку 12, а надлишок потрібно відобразити на запропонованому субрахунку 426 “Нематеріальний додатковий капітал”. Коли ця різниця є негативною, то в обліку такий актив слід відображати за ринковою вартістю, а всі понесені на створення нематеріального активу витрати віднести на рахунок 941 “Витрати на дослідження та розробки”.

Розрахована реальна вартість нематеріального активу надалі може бути переоцінена відповідно до вимог п. 19-24 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [10] з єдиною поправкою: у випадку наступної оцінки внутрішньоствореного нематеріального активу, що був попередньо оцінений за справедливою вартістю, слід зменшувати вартість нематеріального додаткового капіталу на належну суму перевищення. При цьому треба використовувати кореспонденцію Дт 426 Кт 12.

Використання запропонованого рахунку 426 “Нематеріальний додатковий капітал” у системі бухгалтерського обліку дозволяє відокремити той капітал підприємства, який утворюється внаслідок існування специфічних особливостей нематеріальних активів. Його вартість піддається значним коливанням під впливом різноманітних зовнішніх факторів (поява аналогічних нематеріальних активів, зміна попиту на маркований товар, винайдення нових альтернативних технологій тощо).

Слід зазначити, що виокремлення рахунку 426 “Нематеріальний додатковий капітал” відіграє значну роль при побудові методики економічного аналізу нематеріальних активів, оскільки дозволяє виокремити з показників, що визначають фінансову стійкість підприємства, ту частину капіталу, яка має нестійкий характер і може використовуватися для завуальованості показників фінансової звітності.

Застосування запропонованого вище підходу до обліку операцій з оцінки нематеріальних активів дозволяє відображати в балансі підприємства внутрішньостворені нематеріальні активи за справедливою вартістю, що надає можливість відобразити всі створені на підприємстві нематеріальні ресурси, чим підвищує релевантність фінансової звітності для її користувачів.

При здійсненні оцінки внутрішньостворених нематеріальних активів важливу роль відіграє процес накопичення витрат, понесених підприємством для їх створення, які в майбутньому мають бути капіталізовані.

У науковій літературі приділяється значна увага питанню розкриття переліку витрат, які здійснюються підприємством для створення нематеріальних активів відповідно до вимог П(С)БО. Однак для таких складових нематеріальних активів у широкому розумінні, як права на людські активи та права на ринкові активи, перелік таких витрат відсутній.

З метою вирішення обґрунтованої вище проблеми запропоновано в складі субрахунку 1541 “Вартість внутрішньостворених нематеріальних активів, розрахована на основі понесених на їх створення витрат”, на відповідному субрахунку для обліку людських активів виділити такі субрахунки третього порядку (табл. 3).

Таблиця 3

Запропонована структура рахунків для обліку витрат на створення людських активів

Назва субрахунку	Призначення
Інвестиції в розвиток знань, умінь і навичок фахівців	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства на навчання, підвищення кваліфікації та перекваліфікацію працівників підприємства, що здійснюються як на підприємстві, так і сторонніми підприємствами (ВНЗ, консалтинговими й аудиторськими компаніями) на основі укладання відповідних договорів
Витрати на пошук та укомплектування персоналу	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства з оплати послуг спеціалістів підприємства, що займаються пошуком та укомплектуванням персоналу, спеціалізованих кадрових пошукових агенцій, рекрутингових компаній тощо
Витрати на атестацію персоналу	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства, понесені на проведення тестування рівня знань, професійних навичок і вмій працівників персоналу
Вкладення у формування корпоративної культури підприємства	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства з організації та проведення корпоративних заходів (свята, урочисті заходи, виїзні засідання, наради, поздоровлення працівників тощо)

Для обліку ринкових активів у складі субрахунку 1541 “Вартість внутрішньостворених нематеріальних активів, розрахована на основі понесених на їх створення витрат” необхідно виділити такі субрахунки третього порядку (табл. 4).

Таблиця 4

Запропонована структура рахунків для обліку витрат на створення ринкових активів

Назва субрахунку	Призначення
Витрати на розробку (макетування) та юридичне оформлення ринкових активів	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства на дизайн та розробку торгових марок, фірмових найменувань, брендів і послуги патентних повірених за їх юридичне оформлення
Витрати на підтримку й розвиток ринкових активів	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства на рекламу товарів і послуг підприємства, витрати на страхування професійної відповідальності підприємства, витрати на захист ділової операції та інші витрати (гарантії), спрямовані на забезпечення виконання наданих клієнтам зобов'язань
Витрати на налагодження і підтримку ділових зв'язків	На субрахунку слід обліковувати фактичні витрати підприємства, понесені на налагодження й підтримку ділових відносин з партнерами, на створення списків і компіляцій (баз даних) клієнтів

Використання запропонованих субрахунків (табл. 3, табл. 4) в умовах сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій дозволяє забезпечити процес формування звітності про нематеріальні активи підприємства в широкому розумінні, що загалом створює передумови для ефективного управління такими активами.

Висновки. З метою вирішення проблеми неможливості застосування загального підходу до оцінки всіх нематеріальних активів підприємства розроблено диференційований підхід до оцінки нематеріальних активів, який передбачає допустимість вибору методу оцінки на основі розробленої чотирирівневої моделі встановлення справедливої вартості для окремих видів нематеріальних активів.

Крім цього, удосконалено методику відображення процесу оцінки нематеріальних активів у системі обліку в частині використання запропонованих субрахунків для забезпечення відповідності системи обліку підприємств сучасним вимогам користувачів облікової інформації шляхом надання інформації про реальну вартість нематеріальних активів підприємства.

1. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Тетяна Миколаївна Банасько. – Житомир, 2010. – 20 с.
2. Бігдан І. А. Питання оцінки вартості нематеріальних активів / І. А. Бігдан // Науково-практичний журнал “Регіональні перспективи”. – 2001. – № 2–3. – С. 78–80.
3. Бражна Л. В. Оцінка нематеріальних активів для цілей відображення в бухгалтерському обліку та звітності / Л. В. Бражна // Агро Інком. – 2005. – № 2. – С. 90–92.
4. Бразілій Н. М. Особливості вартісної оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку / Н. М. Бразілій // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”. – Черкаси : ЧДТУ, 2006. – №14. – С. 180–186.
5. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів / І. Криштопа // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 169–176.
6. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с.
7. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
8. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку : теорія, практика, перспективи : наукове видання / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 383 с.
9. Шульга С. В. Методи оцінки нематеріальних активів / С. В. Шульга // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Вип. 198 : у 4 т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2004. – Т. II. – С. 307–314.
10. П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” із змінами і доповненнями від 25.09.2009 р. № 1125.