

О.О. Ільченко
аспірант
Національної академії статистики,
обліку та аудиту

ОСОБЛИВОСТІ ПІДХОДІВ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ, ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Сьогодні в світі інтелектуальна власність стає могутнім важелем економічного розвитку суспільства. З інтелектуальних ресурсів формується інтелектуальний капітал. Саме інтелектуальний капітал дедалі більше перетворюється на провідний чинник економічного зростання, радикальних економічних зрушень, стає головним важелем у визначенні ринкової вартості та формуванні високого рівня конкурентоспроможності.

Актуальність теми дослідження в тому, що наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує високий дохід їх власників. Інвентаризація в свою чергу, як один із головних методів обліку і контролю, повинна забезпечити достовірність обліку та звітності і запобігти можливим відхиленням її показників.

Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних питань обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів (НА) внесли такі вчені, як Алексеева А.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Єфіменко В.І., Завгородній В.П., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Лишиленко О.В., Малюга Н.М., Мних Є.В., Павлюк І.М., Петрик О.А., Пушкар М.С., Свідерський Є.І., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Терещенко Л.О., Швець В.Г., Шульга С.В., Чумаченко М.Г., Яремчук С.О.

Фундаментальні питання розвитку бухгалтерського обліку та контролю НА висвітлювали зарубіжні вчені Андреев В.Д., Асаков В.П., Баканов М.І., Качалін В.П., Мендрул А.Г., Метью М.Р., Мікерін Г.І., Хендріксен Е.С., Шнейдемман Л.З. та ін. Результати

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

вищезазначених досліджень є досить важливими, однак ряд питань ще недостатньо вивчені та потребують уточнень.

Метою написання даної статті є визначення основних проблем та надання рекомендацій по вдосконаленню теоретично-методологічних аспектів оцінки нематеріальних активів щодо забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та контролю під час проведення інвентаризації.

Завданням дослідження є:

- дослідити критерії включення об'єктів до складу НА;
- класифікувати НА з метою підвищення ефективності управління цією категорією;
- надати пропозиції щодо оцінки НА і вдосконалення методики їх обліку;
- виділення чинників, що впливають на успіх проведення інвентаризації НА.

Можна виділити три підходи для розкриття сутності НА в широкому розумінні. Використання кожного з таких підходів дозволяє встановити специфіку розуміння НА в юридичній, економічній та бухгалтерській сфері [2].

Юридична сутність НА передбачає розгляд НА як майна, тобто сукупності виключних і невиключних майнових прав на НА. Критерієм ідентифікації НА в даному випадку виступає наявність права власності на них. Тобто до НА з юридичної точки зору відносяться майнові права на результати інтелектуальної діяльності, прирівняні до них за правовим режимом засоби індивідуалізації юридичних осіб, товарів, робіт та послуг (фірмові та комерційні найменування, торгові марки, знаки для товарів та послуг), а також інші подібні майнові права.

Економічна сутність НА передбачає розгляд НА як економічних ресурсів. Критерієм ідентифікації НА в такому випадку виступає здатність контролю над ними. Для цього не обов'язково мати на нього всі права, достатньо мати лише доступ.

Бухгалтерська сутність НА передбачає розгляд НА з позиції бухгалтерських нормативних актів.

Бухгалтерський облік НА ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами [8]:

- права користування природними ресурсами (право

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

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);

– 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);

– 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);

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Види НА за МСБО 38 [4]:

– пов'язані з клієнтами: списки клієнтів і клієнтських контрактів;

– пов'язані з технологіями: технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу - хау;

– пов'язані з контрактами: ліцензії, роялті, ліцензійні договори й договори франчайзингу, права на користування ресурсами;

– трудові договори, пов'язані з мистецтвом: літературні, художні та музичні твори, відео - та аудіовізуальні матеріали;

– пов'язані з маркетингом: права на знаки для товарів і послуг, угоди про відмову від конкуренції;

– не ідентифіковані НА: умовна вартість ділових зв'язків, репутація, імідж компанії, відносини з постачальниками, персоналом, конкурентами.

Нематеріальні активи дуже неоднорідні за своїм складом, за характером використання або експлуатації в процесі виробництва, за ступенем впливу на фінансовий стан і результати господарської діяльності.

Можна звести класифікацію НА до трьох груп: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення окремих видів діяльності та права на об'єкти інтелектуальної власності (рис. 1.).

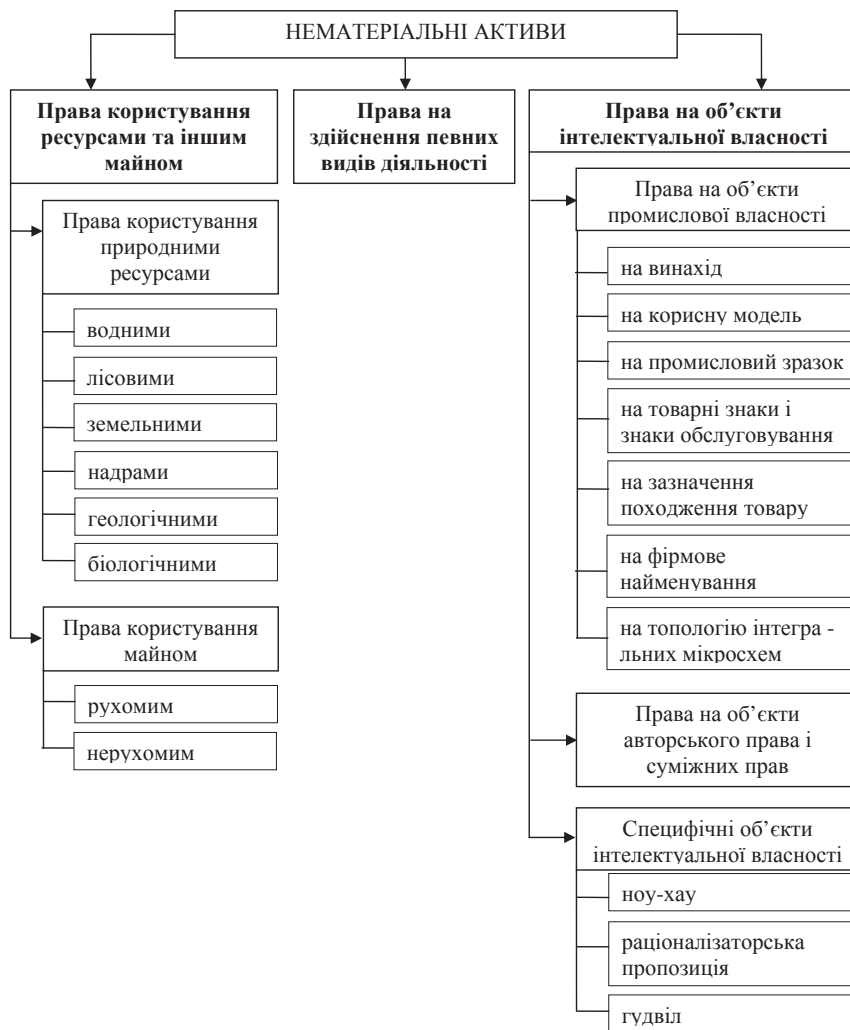


Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів за видами

Об'єктом НА також може розглядатися і така категорія, як організаційні витрати, що являють собою сукупність витрат, понесених підприємством (акціонерним, спільним) у зв'язку із його створенням. В якості нематеріальних активів названі витрати приймаються підприємством на облік тільки в тому випадку, коли установчі документи розглядають їх частиною вкладу в статутний фонд [9].

Як видно гудвіл (ділова репутація) є особливим видом НА спрямований на збільшення прибутку підприємств без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції.

Придбаний або отриманий НА відображається в обліку та балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена (за витратним методом). Порядок визначення першої вартості НА наведено в табл. 1 [1, с. 120].

Витратний підхід застосовується на такі об'єкти інтелектуальної власності, як інформаційні бази даних, що підпадають під визначення НА, які, як правило, створюються протягом досить тривалого часу, і витрати на їх формування найчастіше списується за витратними статтями. Незважаючи на це, зібрана наукова бібліотека, наприклад, може становити величезну цінність - подекуди вона може бути найдорожчим активом підприємства, особливо, якщо це підприємство - науковий інститут або вищий навчальний заклад. Активи такого роду оцінюються за методом вартості створення. Оцінюючи, слід врахувати всі істотні витрати, такі як праця, маркетингові та рекламні витрати, витрати на страхування ризиків, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності, витрати на вирішення правових конфліктів, на матеріали, витрачені на формування об'єкта інтелектуальної власності, собівартість науково - методичного забезпечення, індивідуалізації власної продукції - логотипа, ліцензій, сертифікатів тощо.

Витратний підхід застосовується при оцінці вартості НА, якщо неможливо знайти аналоги, а прогнозований прибуток не є стабільним.

Таблиця 1

Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу відповідно до П(С)БО 8

		Шляхи надходження	Порядок визначення первісної вартості
		Первісна вартість нематеріального активу	Отриманий іншим шляхом
за грошові кошти	ціна придбання - торговельні знижки + мито + непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню + інші витрат, безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначення (витрати на оплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку)		
в обмін на подібний актив	залишкова вартість переданого нематеріального активу; справедлива вартість переданого нематеріально не активу (за умови, що залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість). Різниця між залишковою та справедливою вартостями включається до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.		
в обмін на неподібний актив	справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів та їх еквівалентів, яка була отримана (передана) в результаті обміну		
безоплатно	справедлива вартість нематеріального активу на дату отримання		
як внесок до статутного капіталу	справедлива вартість нематеріального активу, погоджена з засновниками (учасниками) на дату отримання		
при об'єднанні підприємств	справедлива вартість нематеріального активу		
	Придбання окремого об'єкта нематеріальних активів		визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості

Інвентаризація сьогодні – це не лише теоретичне підґрунтя бухгалтерського обліку і господарського контролю, алей організаційна форма, яка використовується для виявлення та оцінки фактичного стану активів, підвищення ефективності використання ресурсів, контролю за роботою матеріально відповідальних осіб, а також виявлення між його фактичною наявністю і даними обліку, виявлення винних в цьому осіб. **Обов'язковість проведення інвентаризації НА нарівні з іншими активами, зобов'язаннями й розрахунками визначено в Інструкції № 69.** Враховуючи це треба розуміти що нематеріальні активи (НА) хоча і специфічний, але є

об'єкт інвентаризації. Від збереження інформації, яку містять об'єкти НА, прямо залежать економічна безпека підприємства, впевненість у довгострокових перспективах його розвитку. При проведенні інвентаризації НА потрібно перевірити:

- правильність документального оформлення надходження НА;
- наявність документів, що підтверджують право власності на НА або право на їх використання (патенти, свідоцтва, дипломи, ліцензії, договори тощо);
- порядок оформлення режиму комерційної або службової таємниці;
- термін володіння правами на об'єкти НА або правами на їх користування;
- підходи до оцінки НА;
- правильність нарахування амортизації НА.

На сьогодні існує три класичні підходи до оцінки нематеріальних активів, як в процесі обліку, так і в процесі контролю за їх використанням: витратний, порівняльний та підхід прибутковості [3]. Як зазначалося найчастіше на підприємствах України використовується перший підхід.

Порівняльний підхід, який в економічній літературі має ще одну назву - ринковий, застосовується, якщо є досить розвинутий ринок продажу нематеріальних активів, що оцінюються. Цей підхід ґрунтується на принципі ринку, що ефективно функціонує, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення.

При оцінці патентів і ліцензій, торгової марки, франшизи, майнових прав використовується, як правило, третій підхід - підхід прибутковості. Він ґрунтується на розрахунку економічних вигід, пов'язаних з отриманням прибутку за рахунок нематеріальних активів, не відображених на балансі підприємства, які забезпечують прибуток на активи або власний капітал вище середнього рівня.

Послідовність оформлення результатів інвентаризації (підписування інвентаризаційного опису членами комісії й матеріально-відповідальними особами, передача до бухгалтерії, виведення результатів (нестач, надлишків, прийняття рішень))

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

аналогічна послідовності проведення інвентаризацій запасів і основних засобів з врахуванням певних особливостей самих НА.

Згідно з Порядком № 732 однією з форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі НА є типова форма № НА-4 “Інвентаризаційний запис об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів”. Крім того, в Порядку № 732 надано порядок заповнення ф. № НА-4:

– форма складається в одному примірнику окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності й щодо кожної особи, відповідальної за використання цих об'єктів;

– при складанні зазначеної форми особа, відповідальна за використання об'єктів інтелектуальної власності, надає розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові й видаткові документи було подано до бухгалтерії, а об'єкти права інтелектуальної власності, отримані для зберігання й використання, оприбутковано, а ті, що вибули (ліквідовано), - списано;

– фактична наявність НА - об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється або за документами, що є підставою для оприбуткування (накладна, акт приймання-передачі, акт виконаних робіт (послуг)), або додатково за документами, якими підтверджено майнові права (авторський договір, патент на винахід тощо);

– до форми вносяться такі дані щодо об'єкта НА: назва, характеристика, первісна вартість, сума накопиченої амортизації, дата придбання, строк корисного використання. При цьому перевіряється обґрунтованість сум;

– при виявленні об'єктів права інтелектуальної власності, не прийнятих до обліку, інвентаризаційна комісія зобов'язана включити їх до інвентаризаційного опису. Одночасно комісією складається акт введення в господарський обіг об'єктів НА (ф. № НА-1). Виявлені в інвентаризаційних записах об'єкти НА, не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіральної відомості.

Слід зазначити, що формально ф. № НА-4 призначено лише для оформлення результатів інвентаризації НА, що є об'єктами інтелектуальної власності. На практиці цю форму, враховуючи її реквізити, можна використовувати під час інвентаризації всіх НА.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Також слід зазначити, що новим нормативним документом - Методичними рекомендаціями № 1327 врегульовано порядок відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування виявлених при інвентаризації розробок (незавершених або завершених, щодо яких оформлюються або не оформлюються правостановлюючі документи - патенти, свідоцтва, ліцензії тощо).

Висновок полягає в тому, що НА є особливим об'єктом обліку і контролю так, як: по перше, в багатьох випадках не можливо його реально побачити на власні очі, тільки підтверджуючі документи на нього; по друге, його оцінка для обліку може змінюватися кардинально, на відміну від інших активів і тому постійно повинен вестися моніторинг ринку НА; по третє, враховуючи стрімкий розвиток, у світі створюються все більше специфічних видів НА, які також мають обліковуватися та контролюватися, застосовуються все нові підходи до контролю за ними.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. Ф.Ф. Бутиця. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009. - 912 с.
2. Вакун, О. В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О. В. Вакун // Сталий розвиток економіки. - 2011. - № 3. - С. 211 - 215.
3. Діба В. Наукові підходи до визначення вартості нематеріальних активів та їх обліку / В'ячеслав Діба // Бухгалтерський облік та аудит. - 2013. - № 4. - С. 9 - 15.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». IASB: міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]
5. Наказ Міністерства України № 69 від 11.08.94 р. "Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків" (zareєстровано Міністерством України 26.08.94 р. за № 202/412, зі змінами та доповненнями, за текстом - Інструкція № 69).

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

6. Наказ Мінфіну України № 732 від 22.11.2004 р. “Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (zareestrovano Мін'юстом України 14.12.2004 р. за № 1580/10179, за текстом - Порядок № 732)

7. Наказ Мінфіну України № 1327 від 16.11.2009 р. “Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів” (за текстом - Методичні рекомендації № 1327)

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242, зі змінами та доповненнями

9. Тесленко І.Т. Класифікація та оцінка нематеріальних активів / І.Т.Тесленко // Сталій розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит. - 2010. - № 2 - С. 193 – 197