Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

№ 7, 2010 Назад Головна

УДК 338

О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко,
Київський національний університет технологій та дизайну

ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ І ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У статті досліджено підходи науковців щодо визначення сутності нематеріальних активів, проведено порівняльний аналіз зарубіжних і вітчизняних підходів до критеріїв їх визнання та класифікації, запропоновано власний підхід до оцінки нематеріальних активів на підприємствах України.

In the article investigate approaches of research workers to determination of essence of intangible assets, the comparative analysis of the foreign and domestic going is conducted near the criteria of their confession and classification, the own going near the estimation of intangible assets on the enterprises of Ukraine offered.

ВСТУП

В умовах розвитку інтеграційних процесів особливості оцінки та обліку нематеріальних активів є об'єктом пильної уваги всіх рівнім менеджерів та бухгалтерів. Це обумовлено відсутністю досконалої практики їх використання та, в результаті, необхідністю забезпечення єдиних підходів до критеріїв їх визначення та оцінки. Тому дослідження сутності нематеріальних активів, методів їх оцінки на момент виникнення та на дату складання балансу є досить актуальним.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Порядок обліку нематеріальних активів, процедури їх оцінки досліджено в працях багатьох науковців. Однак сучасні процеси гармонізації та стандартизації вимагають вирішення ще ряду завдань пов'язаних з оцінкою та обліком нематеріальних активів. До першочергових відноситься забезпечення єдиних підходів до сутності нематеріальних активів, обгрунтування їх класифікації, ідентифікація гудвілу, узгодженість методів оцінки.

У зв'язку з цим, метою написання статті є обгрунтування сутності та класифікації
нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання, а також визначення раціональних методів їх оцінки на основі аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду.

РЕЗУЛЬТАТИ

В сучасних умовах жодне підприємство не може працювати без використання у своїй діяльності різних об'єктів нематеріальних активів. Незважаючи на права власності на них, відображення у балансі нематеріальних активів можливе лише за умови конкретизації їх сутності. Сутність нематеріальних активів досліджується у працях багатьох дослідників. Кожен з дослідників висвітлює свій погляд на нематеріальні активи і своє бачення даної економічної категорії. Це зумовлює наявність певних розбіжностей.

На думку Покропивного С.Ф. нематеріальні активи це «категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності для отримання прибутку». В даному визначенні акцентується увага на правах власності, але не враховано всі складові нематеріальних активів, що передбачені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

На відміну від трактування Покропивного С.Ф., Р. Малери вважає, що нематеріальні активи «ценности, не являющиеся физическими, вещественными объектами, но имеющие стоимостную, денежную оценку». В даному визначенні науковець відображає відсутність матеріальної форми даного виду активів та наявність вартісної їх оцінки. При цьому, недоречним є виділення дослідником фізичної та речової форми, а також вартісної чи грошової оцінки. Оскільки, фізична форма об'єкта є речової, а грошова оцінки є вартісною.

Зовсім інший підхід у Краївської І.А., яка визначає нематеріальні активи, як «довгострокові активи, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Це активи, які використовуються в операційній діяльності та забезпечують власнику певні права, але не існують фізично». Автором підкреслено, що активи не існують фізично, але мають вартість.

У Міжнародному словнику Вебстера під нематеріальними активами розуміють «:something intangible: as a : an asset (as goodwill) that is not corporeal b : an abstract quality or attribute (as loyalty or creativity)» - «щось невідчутне, як актив (гудвіл), що не є матеріальним, і має абстрактну чи визначальну рису (як лояльність чи творчість)». Такий підхід обумовлений орієнтуванням на інтелектуальний капітал, зокрема значимістю у закордонній практиці гудвілу фірм та високою зацікавленістю результатами інтелектуальних розробок.

Група авторів Валдайцев С.В., Завлін П.Н., Мінделі Л.Е. визначають нематеріальні активи як "вложения в нематериальные объекты, используемые в хозяйственной деятельности в течение длительного периода и приносящие доход". В даному визначенні акцентується увага не на їх сутності, а на джерелах формування.

На думку Куцика В.І. та Медведя Я.Я. нематеріальні активи це «активи, які не мають матеріально-речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання». Проте, не зрозумілим є підхід науковців щодо матеріально-речової форми. Адже згідно Цивільного Кодексу України річчю є предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки.

Господарський кодекс України статтею 139 «Майно у сфері господарювання» визначає, що нематеріальні активи можуть включатися до складу майна, мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. На відміну від нього Цивільний кодекс України стосовно нематеріальних активів виокремлює поняття "інтелектуальна власність". Він визначає, що результати інтелектуальної, творчої діяльності та інші об'єкти права інтелектуальної власності створюють цивільні права та обов'язки. В ст. 424 визначено майнові права на інтелектуальну власність, які можуть бути внеском у статутний капітал юридичної особи. Це стосується, зокрема, права на наукове відкриття, а також прав на комерційне найменування, які відповідно до ст. 490 передаються іншій особі лише разом із цілісним майновим комплексом особи, який ці права належать, або його визначеною частиною. Суперечливою до даного Кодексу є втілена заборона стосовно нематеріальних активів у Законі України "Про страхування" . У відповідності до ст. 2 при створенні страхової компанії забороняється використовувати для формування статутного фонду нематеріальні активи. При цьому, у ст. 13 Закону України "Про господарські товариства" зазначено, що вкладами учасників та засновників товариства можуть бути "майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом".

Разом з цим, у законодавчій базі України передбачено два підходи до визначення нематеріальних активів (рис. 1).

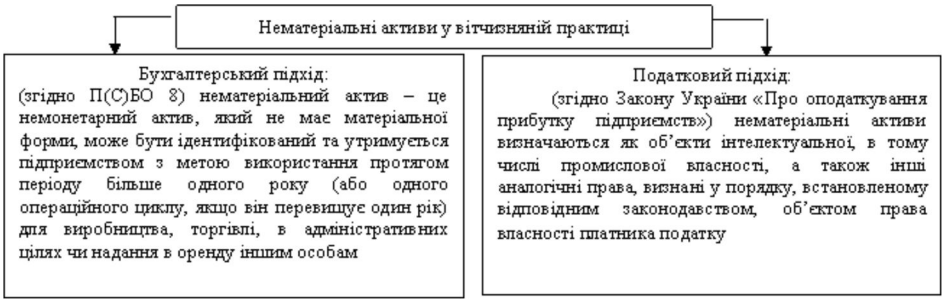

Рис. 1. Визначення нематеріальних активів у вітчизняній практиці.

Такі підходи зумовлюють відмінності в податковому і бухгалтерському обліках щодо термінів використання нематерільних активів та процедур нарахування амортизації (методів,

строків нарахування, моменту закінчення).

Класифікація об'єктів нематеріальних активів регламентується П(С)БО 8. В ньому виділяється декілька груп нематеріальних активів: 1) правила користування природними ресурсами (надрами та іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище, інші аналогічні права); 2) права користування майном (земельні ділянки, будівлі, право на оренду приміщень, інші аналогічні права); 3) право на комерційні позначення (торгові марки, комерційні (фірмові) найменування, інші аналогічні права); 4) права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин; ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції, інші аналогічні права); 5) авторське право та суміжні з ним права (право на літературні , художні, музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних, інші аналогічні права); 6) інші нематеріальні активи (право на проведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв, інші аналогічні права); 7) гудвіл.

На відміну від вітчизняного досвіду міжнародні стандарти фінансової звітності визначають нематеріальні активи як – ідентифіковані немонетарні активи, які не мають фізичної форми. На рис. 2 узагальнено типову класифікацію нематеріальних активів, яка використовується у зарубіжній практиці.

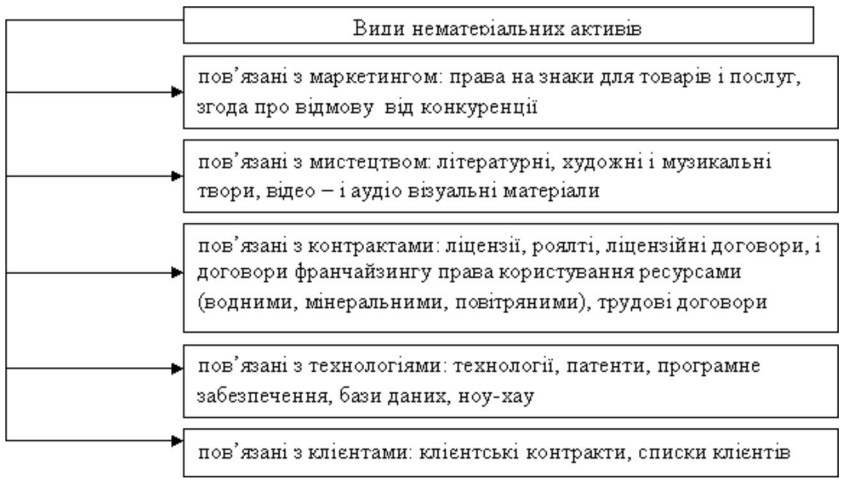

Рис. 2. Класифікація нематеріальних активів у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

У зарубіжній практиці також виділяється група не ідентифіковані нематеріальні активи. До них, в першу чергу, відносять гудвіл – умовну вартість ділових зв'язків, репутацію, імідж компанії. На відміну від зарубіжної практики на підприємствах України відсутня ідентифікації гудвілу. У різноманітних офіційних документах і науковій літературі гудвіл висвітлено по-різному (табл. 1).

Дослідивши економічну сутність гудвілу доцільно виділяти такі критерії визнання гудвілу : очікування покупцем майбутніх економічних вигід, достатня визначеність вартості у момент купівлі-продажу, документальне підтвердження існування, відсутність матеріально-речової форми.

Таблиця 1. Сучасні трактування гудвілу теоретиками і практиками

Визначення
Нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо
Комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємств без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку нові технології
Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання
Гудвилл, возникающий от приобретения, представляет собой платеж, произведенный приобретающим предприятием в надежде получить в будущем экономическую выгоду"
Переваги, які отримує покупець, придбаваючи вже існуючу і діючу компанію порівняно з організацією власної нової фірми; Репутація фірми, яка забезпечується якістю товарів та послуг, кваліфікацією робітників і службовців, рентабельністю та фінансовою стабільністю; Перевищення вартості придбаної компанії над сумою ринкових вартостей чистих активів підприємства, виділених у самостійні одиниці.
Ділова репутація, престиж, напрацьовані контакти й стабільні клієнти суб'єкта підприємницької діяльності; готовність покупця заплатити більше сумарної вартості активів.
Прихильність, яку дістають фірми за свої товари або послуги від споживачів, що надає їм можливість отримувати додаткові прибутки; приз глядацьких симпатій, що негласно видається фірмі суспільством за її чесну і довготривалу ділову діяльність, високу партнерську надійність, високу якість товарів або послуг. Це не є якоюсь матеріальною ознакою, а скоріш пов'язано з іміджем, що її заслужено завоювала фірма у людській свідомості і у більшості випадків пов'язується з фірмовою назвою або товарним знаком

Проаналізувавши варіанти визначень нематеріальних активів, в т. ч. гудвілу,ти доцільно виділити їх такі характерні риси: 1) не мають матеріальної форми, 2) можуть бути ідентифіковані, 3) контролюються підприємством в результаті минулих подій, 4) існує імовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням; 5) їх вартість може бути достовірно визначена; 6) утримуються з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує рік; 7) мають документальне підтвердження існування; 8) утримуються для використання у всіх напрямах господарської діяльності, в т.ч. надання в оренду.

На кожному етапі використання нематеріальних активів має бути дотриманий принцип достовірної їх оцінки. Достовірна оцінка нематеріальних активів є обов'язковим і незмінним критерієм визнання в обліку та управління ними. Вона необхідна у процесі формування статутного капіталу, створення, надходження нематеріальних активів, відчуження нематеріальних активів, нарахування амортизації, оцінки та переоцінки активів підприємства, придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності, складання фінансової звітності, надання застави, організації франчайзингу. Однак, оцінка нематеріальних активів у вітчизняній практиці є відносно новою. Це обумовлено поширеністю використання нематеріальних активів вітчизняними підприємствами лише останніми роками. Такий стан речей дозволяє визначати, що дослідження зарубіжних підходів до оцінки нематеріальних активів є необхідним у напряму удосконалення оцінки нематеріальних активів у практиці господарювання вітчизняних підприємств. При цьому даний процес має здійснюватися на основі вимог вітчизняного законодавства та врахування передового зарубіжного досвіду,

Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку узагальнено у табл. 2

Таблиця 2. Формування первісної вартості нематеріальних активів залежно від способу їх надходження на підприємство

№	Спосіб надходження	Порядок формування первісної вартості	П(С)БО 8
1	Придбаний на грошові кошти	ціна (вартість) придбання + мито, непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню + інші витрати, безпосередньо пов'язаних з придбанням та доведенням до стану, у якому НА придатний для використання за призначенням	Пункт 11
2	Придбаний в обмін на подібний об'єкт	залишкова вартість переданого НА, справедлива вартість (якщо залишкова вартість більша за справедливу)	Пункт 12
3	Придбаний в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт	справедлива вартість переданого НА+/- сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	Пункт 12
4	Отриманий безоплатно	справедлива вартість на дату отримання	Пункт 13
5	Внесок засновників до статутного капіталу	погоджена засновниками справедлива вартість	Пункт 14
6	Отриманий в наслідок об`єднання підприємств	справедлива вартість	Пункт 15
7	Виготовлений власними силами	прямі витрати на оплату праці +прями матеріальні витрати +інші витрати, безпосередньо пов'язаних з доведенням до стану, у якому нематеріальний актив придатний для використання за призначенням	Пункт 16

У будь-якому випадку у вартість нематеріального активу не включаються відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання або створення, а також курсові різниці у випадку якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті.

У міжнародній практиці оцінка нематеріальних активів – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися об'єкти нематеріальних активів у фінансовій звітності. При цьому оцінка нематеріальних активів проводиться за трьома методами (рис. 3).

Рис. 3. Методи оцінки вартості нематеріальних активів

Дуже поширеним є витратний підхід, який полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріальних активів. За методом початкових витрат вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років. При цьому увага звертається на величину витрат і термін створення активів. Реалізація даного методу передбачає виявлення фактичних витрат, пов`язаних зі створенням, придбанням або запровадженням об`єкта інтелектуальної власності; коригування витрат на величину індексу цін на день оцінки; нарахування амортизації об`єкта інтелектуальної власності; визначення вартості об`єкта інтелектуальної власності як різниці між величиною витрат, що коригувалися, і нарахованою амортизацією.

Метод вартості заміщення передбачає визначення максимальної вартості нематеріального активу, що враховує мінімальну ціну, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості. За методом відновної вартості, відновна вартість активу визначається як сума витрат, необхідних для створення нової подібної копії оцінюваного активу в сучасних умовах. Прибутковий (дохідний) підхід базується на врахуванні економічних вигод, які сподіваються отримати від використання даного активу в майбутньому. Тобто, вартість об`єкта може бути визначена як його здатність давати прибуток у майбутньому. Прибутковий підхід реалізується за допомогою використання методів капіталізації прибутків та дисконтування майбутніх грошових прибутків. В межах даного методу виявляються джерела і розміри чистого прибутку від використання даного нематеріального активу, визначаються ставки капіталізації чистого прибутку, проводиться розрахунок вартості активу. Ринковий (порівняльний) підхід до оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою методу порівняльного аналізу і методу звільнення від роялті. Метод порівняльного аналізу передбачає порівняння об`єкта інтелектуальної власності, що оцінюється з вартістю аналогічних об`єктів, які були реалізовані на ринку. При застосуванні методу звільнення від роялті вартість активів визначається з урахуванням припущення, що проценти, які б підприємство мало б заплатити власнику інтелектуальної власності є додатковим його прибутком.

У практиці діяльності вітчизняних підприємств все частіше виникають проблеми, пов'язані з оцінкою вартості нематеріальних активів на момент виникнення та на дату вибуття. Разом з цим, у процесі надходження нематеріальних активів на підприємства різних організаційно-правових форм господарювання виникає складність визначення їх первісної вартості в залежності від конкретного виду. Для цього доцільно обгрунтувати порядок формування первісної вартості нематеріальних активів за способами їх надходження та за видами. Це представлено в табл. 3.

Таблиця 3. Формування первісної вартості нематеріальних активів в залежності від видів та способів надходження

Вид	Первісна вартість у залежності від способу надходження нематеріального активу					
	Придбаний за грошові кошти	Придбаний в обмін на подібний	Придбаний в обмін на неподібний	Отриманий безоплатно	Внесок до статутного капіталу	Виготовлений самостійно
Права користування природними ресурсами	Платежі за користування + георозвідувальні роботи +збір за видачу ліцензії + акцизний збір	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, передана чи отримана	справедлива вартість об'єкту на дату отри-мання	погоджена засновни-ками справедлива вартість	-
Права користування майном	контрактна вартість + витрати, що супроводжують придбання	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, передана чи отримана	справедлива вартість об'єкту на дату отримання	погоджена засновни-ками спра-ведлива вартість об'єкта	-
Права на знаки для товарів і послуг	оплата + юридичні послуги з оформлення права на об'єкт	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була пе-редана чи от-римана	справедлива вартість об'єкту на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість	оплата послуг фізик-них чи юридичних осіб + мито

Права на об'єкти промислової власності	збір за подання заявки + збір за проведення експертизи + державне мито за видачу патен-ту + збір за публікацію про видачу патенту	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була передана (отримана) під час обміну	справедлива вартість на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість	витрати на створенням + збори щодо охорони прав + заробітна плата автора + збори до фондів соці-ального страхування
Авторські та суміжні з ними права	збори за підготовку до державної реєстррації авторського права і договорів, які стосуються права автора + держ. мито за видачу свідоцтва	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була передана (отримана) під час обміну	справедлива вартість на дату отримання	погоджена засновниками справедлива вартість об'єкта	зарплата основних робітників + прямі матеріальні витрати + інші витрати
Інші нематеріальні активи	у випадку ліцензії - плата за видачу ліцензії	залишкова вартість або справедлива вартість	справедлива вартість +/- сума коштів, що була пе-редана (от-римана) під час обміну	справедлива вартість об'єкту на дату отри-мання	погоджена засновниками справедлива вартість об'єкта	-

ВИСНОВКИ

Таким чином, обґрунтований підхід до сутності нематеріальних активів та визначення їх первісної вартості у залежності від видів та способів надходження дозволить мінімізувати витрати часу на формування первісної вартості та, в результаті, підвищити рівень достовірності оцінки об'єктів нематеріальних активів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білозор Л.В. Об'єктний контроль за нематеріальними активами в бухгалтерському обліку //Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. №2. – 2008 – С. 5-12.
2. Бєліков О. Гудвіл, як складова частина нематеріальних активів //Юридична канцелярія. – №5. – 2009. – С. 98-102
3. **Бутинець Ф. Ф.** Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. посіб. —К: Знання, 2006. – 311 с..
4. Валдайцев С.В., Завлин П.Н., Миндели Л.Е. Нематериальные активы в науке: оценка и использование. //Бюллетень ВАК России. – №2. – 1997. – С. 24-40
5. Ворачек Х. О состоянии "Теории маркетинга услуг" //Проблемы теории и практики управления. – № 1. – 2002.
6. Губачова О.М., Мельник СІ. Облік у зарубіжних країнах: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
7. Драпак Г., Скиба М. Основи інтелектуальної власності: Навчальний посібник. -Хмельницький: ТУП, 2003. – 135 с.
8. Економіка підприємства:Підр-к /За ред. С.Ф. Покропивного.–К.:КНЕУ,2003.– 457 с.
9. Котенко Людмила Миколаївна, Польова Тетяна Володимирівна. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку: монографія / Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. — Х., 2008. — 175 с.
10. Колумбет О.П. Оцінка нематеріальних активів: бухгалтерський та податковий аспекти //Вісник академії муніципального управління. – Випуск 7. –2009.
11. Краївська І.А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.
12. Куцик В.І, Медвідь Я.Я. Особливості формування активів торгівельного підприємства в сучасних умовах //Вісник НЛТУ. – В. 18. – 2008. – С. 169-172.
13. Міжнародні стандарти фінансової звітності, http://pro-u4ot.info.
14. Міжнародний словник Вебстера, www.merriam-webster.com.
15. Садовська Ірина Борисівна, Жураковська Ірина Володимирівна. Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: Монографія / Луцький національний технічний ун-т. — Луцьк , 2009. — 292 с.
16. Шушлякова О.В. Відмінності в обліку нематеріальних активів за П(С)БО та МСФЗ //Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. №2. – 2008 – С. 90 – 93.
17. www. rada. gov. ua

Стаття надійшла до редакції 29.06.2010 р.

2781 poligrafua 4334 PORT bigmir)net 4241 2730
ТОВ "ДКС Центр"