

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.1.5](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.1.5)

УДК 657.471.12:331.214.72

*С. І. Дробязко,
д. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,
Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Київ
ORCID: 0000-0003-2022-0126*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

*S. Drobyazko,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor Department of Finance and Accounting,
Open University of Human Development "Ukraine", Kyiv, Ukraine*

ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS IN THE CONDITIONS OF LEGISLATIVE CHANGES

У статті розглянуто особливості організації обліку нематеріальних активів в умовах законодавчих змін та процесу гармонізації українського облікового законодавства до вимог міжнародного. Доведено, що необхідно здійснити радикальні зміни в українському законодавстві щодо сегменту обліку нематеріальних активів у зв'язку невідповідності вимогам сучасного інформаційного суспільства. Розглянуто проблемні питання оцінки та обліку гудвілу як складової нематеріальних активів підприємства. Проаналізовані переваги та недоліки методів амортизації гудвілу у вітчизняній практиці облікової політики підприємства. В Україні при оцінці гудвілу використовують методи в рамках витратного, дохідного та ринкового підходів, визначених у Національних стандартах оцінки. Однак через труднощі практичного застосування ринкового та дохідного підходів, вартість гудвілу вітчизняні підприємства переважно оцінюють за витратним підходом. Запропоновано на основі узагальнення зарубіжного досвіду оцінки гудвілу запровадити на рівні методичного забезпечення облікової політики вітчизняних підприємств ці методи оцінки.

The article deals with the peculiarities of the organization of accounting of intangible assets in the conditions of legislative changes and the process of harmonization of Ukrainian accounting legislation to the requirements of international. It is proved that it is necessary to make radical changes in the Ukrainian legislation concerning the segment of accounting of intangible assets due to non-compliance with the requirements of the modern information society. The problems of valuation and accounting of goodwill as a component of intangible assets of the enterprise are considered. The advantages and disadvantages of goodwill amortization methods in domestic accounting policy of the enterprise are analyzed. In Goodwill, Ukraine uses methods within the cost, revenue and market approaches defined in the National Valuation Standards. However, due to the difficulties of practical application of market and income approaches, the value of goodwill is mainly estimated by domestic companies on the cost approach. On the basis of generalization of foreign goodwill valuation experience, it is proposed to introduce these valuation methods at the

level of methodological support of accounting policies of domestic enterprises. In addition, it is worth noting that the domestic structure of intangible assets is dramatically different from other countries in the world. Unfortunately, according to the statistical reporting in Ukraine, the structure of intangible assets is not maintained (unlike the structure of fixed or current assets) at the macro level. An approximate estimate can only be obtained by the structure of innovation spending in the economy. According to statistics, the largest share of innovation costs is software, the rest is research, copyright and licenses. This structure is not entirely in line with foreign ones because the costs of research and development work together with software (which is intangible) also include the cost of purchasing tangible items (machinery, equipment, etc.). This significantly increases the share of this particular component of R&D expenditures of Ukrainian enterprises. In the study of problematic issues, special attention should be paid to the depreciation of intangible assets: there are some contradictions between domestic tax and accounting laws.

Ключові слова: нематеріальні активи; гудвіл; методи оцінки; амортизація; справедлива вартість.

Keywords: intangible assets; goodwill; valuation methods; depreciation; fair value.

Постановка проблеми. Протягом останнього часу зростає частка нематеріальні активи (надалі – НМА) в майні підприємства, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін, однак ця частка коливається лише у межах 5-15 % у складі всіх активів [1], коли у той же час у провідних компаніях світу частка НМА становить 30-40 %, а в наукомістких компаніях цей показник досягає 70-80 % [2].

Облікове законодавство звужує склад нематеріальних активів, зараховуючи витрати зі створення багатьох об'єктів на витрати звітного періоду. Унікальні об'єкти НМА часто не враховуються у балансі, або їх облікова вартість набагато нижче ринкової вартості, що приводить до заниження майнового стану підприємств. Причиною такої ситуації є, насамперед, відсутність стандартів оцінки вартості НМА.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних питань обліку НМА підприємства внесли вітчизняні та зарубіжні вчені: І.А. Бігдан, В.М. Диба, Т.П. Назаренко, В.В. Сатовський, І.В. Сердюкова, В.В. Ясишена, Л. Едвінсон, Є. Хендріксен та М. Ван Бреда та інші.

Високо оцінюючи науковий доробок указаних авторів, слід визнати недостатню розробку проблем обліку нематеріальних в частині поділу на балансовий та позабалансовий облік, амортизаційною політикою, різним ступенем впливу на кінцевий фінансовий результат підприємства та недостатністю розвитку ринку таких активів у порівнянні з ринками робіт, товарів, послуг чи фінансових інструментів.

Постановка завдання. Метою статті є системне дослідження, критична оцінка теоретичних положень та діючої практики організації обліку операцій з НМА на підприємствах.

Виклад основного матеріалу. При дослідженні проблемних питань окрему увагу варто приділити амортизації НМА: існують деякі протиріччя між вітчизняним податковим та бухгалтерським законодавством. Основні аспекти амортизації нематеріальних активів розглянуті у ПСБО 8. Суб'єкту господарювання надана можливість самостійно обирати будь-який, з наведених у цьому положенні, метод амортизації, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод від використання нематеріальних активів [3]. Однак, відповідно до п. 97 МСБО 38 діє обмеження: якщо умови отримання економічних вигод неможливо визначити – НМА слід амортизувати прямолінійним методом [4].

Податковим законодавством України визначено порядок розрахунку амортизації НМА для визначення об'єкта оподаткування. Однак, ПКУ заборонено використання «виробничого» методу амортизації НМА, підприємство може обрати будь-який з решти аналогічних методів, що у наведені ПСБО 8 [5].

У ПСБО 8 зазначено, що суб'єкт господарювання під час виробу оптимального методу амортизації враховує строки корисного використання НМА. Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, не підлягають амортизації об'єкти НМА з невизначеним строком експлуатації [6]. Відповідно до ПКУ, якщо строк корисного використання об'єкту не визначений, суб'єкт господарювання може визначити його самостійно, але встановивши не більше десяти та не менше двох років. Тобто, підприємствам надана можливість самостійно обирати чи будуть вони використовувати зазначені податковим законодавством у бухгалтерському обліку строки. Однак, наприклад, у випадках якщо підприємство придбало НМА з невизначеним строком користування (наприклад, торгова марка), у бухгалтерському обліку такий об'єкт не амортизується [7].

Ми вважаємо, що крім строку корисного використання НМА, суб'єкту господарювання необхідно звернути увагу на визначення їх ліквідаційної вартості. Оскільки в окремих випадках на підприємстві

допускається прирівнювання ліквідаційної вартості НМА до нуля, а отже застосування методу «зменшення залишкової вартості» недоцільне.

Ще однією відмінністю нарахування амортизації НМА у бухгалтерському та податковому обліку є те, що, відповідно до положень ПКУ вартість НМА, що амортизується, не повинна включати їх переоцінку [5]. Крім того, «високодохідне» підприємство (згідно ПКУ – підприємство у якого річний дохід перевищує двадцять млн. грн) повинно скоригувати фінансовий результат до оподаткування на суму розрахованої амортизації.

Вітчизняна структура НМА у порівнянні з іншими країнами світу кардинально відрізняється. Більша частка НМА в інших країнах припадає на [8]: бренд (сюди також включено дизайн, що виокремлюється у США (15 % всіх НМА), Японії (10 %), Великобританії (15 %), Швеції (32 %) та решті країн ЄС), інформацію: патенти і дослідження, програмне забезпечення (у США на ці НМА припадає близько 11 % усіх НМА, у Великобританії – 21 %, Швеції – 18 %, Нідерландах – 35 %, Німеччині – 33 %), розвідування корисних копалин (Японія – 56 %); людський капітал, а також організаційний капітал (Японія – 6 %, Німеччина – 40 %, Нідерланди – 25 %, Великобританія – 38 %), професійне навчання (Швеція – 9 %) тощо.

Така структура не зовсім відповідає іноземним через те, що у витратах на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (надалі – НДДКР) разом із програмним забезпеченням (яке є нематеріальним) також включаються витрати на придбання матеріальних речей (машин, обладнання тощо). Це істотно збільшує питому вагу саме цього складника витрат на НДДКР підприємств України. На жаль, інформація щодо таких інноваційних витрат, як «навчання та підготовка персоналу», «діяльність щодо ринкового запровадження інновацій» об'єднана у групу інше і детально не виокремлюється.

Однією з найскладніших категорій вітчизняного обліку залишається облік гудвілу. Якщо об'єкт був придбаний при об'єднанні бізнесу і його не можна визнати НМА, то він відноситься до суми визнаної як гудвіл на дату придбання. За розрахунками консалтингового агентства Brand Finance частка гудвілу в активах підприємств різних країн коливається від 45 до 76% [9].

Загалом, у бухгалтерському обліку гудвіл визначається як НМА, хоча ПСБО 8 на нього не поширюється. Висновок про це слідує з Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5), де гудвіл відображається в Розділі I «Нематеріальні активи», тобто як особливий вид НМА. Також гудвіл для цілей бухгалтерського обліку відноситься до необоротних активів, так як відображається в Плані рахунків по Класу 1 «Необоротні активи».

Загалом тлумачення гудвілу неоднозначне, визначення даного поняття відповідно до нормативних документів згруповано у табл. 1.

Таблиця 1.
Визначення гудвілу у законодавчо-нормативних документах

№ з/п	Назва нормативного документу	Сутність визначення
1.	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Гудвіл – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.
2.	US GAAP, SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи»	Гудвіл – це перевищення вартості придбаного підприємства над вартістю його ідентифікованих активів за вирахуванням зобов'язань.
3.	ПСБО 19 «Об'єднання підприємств»	Гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.
4.	Податковий кодекс України	Гудвіл – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

Джерело: складено на підставі [5,6,10]

В Україні при оцінці гудвілу використовують методи в рамках витратного, дохідного та ринкового підходів, визначених у Національних стандартах оцінки № 1 та № 3. Однак через труднощі практичного застосування ринкового та дохідного підходів, вартість гудвілу вітчизняні підприємства переважно оцінюють за витратним підходом, що включає: метод прямого відтворення та метод заміщення [11], а відповідно до Національного стандарту № 3 – метод накопичення активів [12].

Метод прямого відтворення полягає у визначенні вартості відтворення з подальшим вирахуванням суми зносу; метод заміщення – у визначенні вартості заміщення з подальшим вирахуванням суми зносу.

За допомогою методів прямого відтворення та заміщення визначається залишкова вартість заміщення (відтворення).

Під час застосування даних методів використовуються вихідні дані про об'єкт оцінки, інформація про відтворення або заміщення об'єкта оцінки чи подібного майна в сучасних цінах або середньостатистичні показники, які узагальнюють умови його відтворення або заміщення в сучасних цінах [11].

Метод накопичення активів застосовуються для оцінки об'єктів у формі цілісних майнових комплексів та у формі фінансових інтересів, який полягає у визначенні чистої вартості активів [12].

На основі узагальнення зарубіжного досвіду оцінки [8-9] були виділені методи, що найбільш часто застосовуються при оцінці гудвілу:

1. Метод ринкової капіталізації – передбачає визначення сукупної ринкової вартості власного і позикового капіталу компанії і подальше віднімання з отриманої суми ринкової вартості матеріальних і нематеріальних активів оцінюваного підприємства. До недоліків даного методу можна віднести той факт, що ринкова капіталізація включає в себе вартість не тільки поточних НМА, але і потенційних майбутніх, таким чином, вартість гудвілу компанії завищує на величину очікуваної вартості майбутніх НМА підприємства.

2. Метод роялті – передбачає оцінку ринкової вартості використання гудвілу протягом життєвого циклу конкурентних переваг, що породжують цю категорію активів підприємства. Передбачається, що з плином часу гудвіл буде знецінюватися, таким чином, ринкова плата за його використання також буде знижуватися з певним темпом. Однак, передумова можливості відчуження гудвілу від діючого бізнесу та продажу права його використання третім особам, що лежить в основі методу, суперечить основоположним характеристикам даної категорії активів підприємства.

3. Метод порівняльних мультиплікаторів – передбачає оцінку за допомогою визначення середньої частки гудвілу в сукупній ринковій вартості активів компаній-аналогів. Однак слід зауважити, що в основі подібного методу лежить передумова про те, що підприємства-аналоги і оцінюване підприємство володіють схожими конкурентними перевагами, але це, в свою чергу, суперечить сутності конкурентних переваг, так як їх наявність передбачає здатність компанії запобігти імітацію даних переваг іншими підприємствами.

4. Метод капіталізації грошового потоку. Найбільш поширена методика оцінки гудвілу на основі капіталізації надлишкового прибутку. Однак в рамках даного методу вартість визначається на основі фінансових показників найбільш характерного періоду, а конкурентні переваги, що лежать в основі гудвілу, мають тенденцію виснажуватися згодом.

5. Метод дисконтування грошових потоків – заснований на припущенні, що вартість будь-якого активу підприємства може бути визначена на основі прогнозу грошових потоків, які оцінюваний актив генеруватиме в майбутньому. Для визначення частки чистого прибутку підприємства, що генерується гудвілом, в рамках методу дисконтування грошового потоку застосовується концепція «залишкового прибутку».

Висновки. Отже, найпоширеніші методи визначення гудвілу вітчизняними та міжнародними корпораціями значно відрізняються між собою. Вибрати найкращий метод оцінки вартості гудвілу досить просто, це залежить від цілей оцінки гудвілу і процесу, при якому цей гудвіл оцінюється (придбання компанії, злиття компаній або ж в процесі передачі прав користування фірмовим найменуванням, логотипом, маркою іншої фірми).

Також особливу увагу варто приділити амортизації гудвілу. Відповідно до ПКУ ст. 138.3.2 вартість гудвілу не амортизується [5]. Однак, у вітчизняному та міжнародному стандартах встановлено, що у випадках зменшення первісної вартості гудвілу, виникає необхідність списувати суму його амортизації. Тобто, амортизацію гудвілу, накопичену до початку застосування стандарту з подальшим коригуванням на цю суму первісної вартості.

Список використаної літератури.

1. Drobyazko, S. (2018). Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes. *Economics and Finance*, 10, 4-11.
2. Drobyazko, S. (2018). Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society. *Economics and Finance*, Volume, 6, 44-49.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01. 2012 р. № 929_050. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050
5. Податковий кодекс України. Закон від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
7. Nesterenko S., Drobyazko S., Abramova O., Siketina N. (2019). "Optimization of Factorial Portfolio of Trade Enterprises in the Conditions of the Non-Payment Crisis", *IBIMA Business Review*, Vol. 2019 (2019), Article ID 278890, DOI: 10.5171/2019.278890
8. Reid, W. (2018). *The meaning of company accounts*. Routledge.
9. Osinski, M., Selig, P. M., Matos, F., & Roman, D. J. (2017). Methods of evaluation of intangible assets and intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(3), 470-485.
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 37) «Об'єднання бізнесу» від 01.01.2012 № 929_006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006

11. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова від 10.10.2003 р. № 1440. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>
12. Про затвердження Національного стандарту № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» : Постанова від 29.11.2006 р. № 1655. URL: <http://kmu.gov.ua/ua/npas/56644621>

References.

1. Drobyazko, S. (2018), "Accounting management of enterprises own of in the conditions of legislative changes", *Economics and Finance*, vol. 10, pp. 4-11.
2. Drobyazko, S. (2018), "Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society", *Economics and Finance*, Vol., 6, pp. 44-49.
3. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Accounting Standard 8 "Intangible Assets"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
4. International Accounting Standard 38 Intangible Assets from 01.01. 2012 № 929_050, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Accounting Regulations (Standard) 19 "Business Association"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
7. Nesterenko, S. Drobyazko, S. Abramova, O. and Siketina, N. (2019). "Optimization of Factorial Portfolio of Trade Enterprises in the Conditions of the Non-Payment Crisis", *IBIMA Business Review*, Vol. 2019 (2019), Article ID 278890, DOI: 10.5171/2019.278890
8. Reid, W. (2018). The meaning of company accounts. Routledge.
9. Osinski, M., Selig, P. M., Matos, F., & Roman, D. J. (2017). Methods of evaluation of intangible assets and intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, vol. 18(3), pp. 470-485.
10. International Business Reporting Standard 3 (IFRS 37) Business Combinations as of 1 January 2012 No. 929_006, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006
11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Resolution the of Verkhovna Rada of Ukraine "On approval of National Standard No. 1 "General Principles of Property and Property Rights Valuation"", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>
12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Resolution the of Verkhovna Rada of Ukraine "On Approval of National Standard No. 3 "Valuation of Integrated Property Complexes"", available at: <http://kmu.gov.ua/ua/npas/56644621>

Стаття надійшла до редакції 24.12.2019 р.