

Н.В. АРТЕМЕНКО, ст. викладач, НТУ «ХПІ»;
Н.В. ШИРЯЄВА, канд. техн. наук, доц. НТУ «ХПІ»

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ

Нематеріальні активи є важливим об'єктом бухгалтерського обліку за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. У даній статті розкрито сутність поняття «нематеріальні активи», розглянуто нормативно-правову базу з питань обліку нематеріальних активів, виявлено проблеми, пов'язані з оцінкою, а також запропоновано шляхи їх вирішення. Недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів нематеріальних активів, розширення сфери використання нематеріальних активів, недостатня розробка методики оцінки зумовлюють потребу в удосконаленні їх обліку.

Ключові слова: нематеріальні активи, оцінка, ідентифікація, класифікація, ефективність використання, право власності, первісна вартість, амортизація.

Вступ. На нинішньому етапі, коли триває процес глобалізації та інтернаціоналізації економіки України виникає необхідність перегляду та уточнення принципів формування активів підприємства.

Нематеріальні активи є важливим об'єктом бухгалтерського обліку за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. З огляду на тенденції розвитку світових ринків нематеріальні активи виступають в якості головного каталізатора створення вартості підприємства, а їх частка в структурі капіталу постійно зростає. Недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів нематеріальних активів, розширення сфери використання нематеріальних активів, недостатня розробка методики оцінки зумовлюють потребу в удосконаленні їх обліку. Саме ці проблеми зумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми та особливості обліку нематеріальних активів на підприємствах є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних та закордонних вчених, зокрема І. М. Бойчук, Ф. Ф. Бутиця, В. П. Завгороднього, І. І. Пилипенка, С. Ф. Покропівного, К. Стендфілда та А. Торре та інші. Необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення теорії й методики бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів та розвиток ринкових відносин в Україні визначили актуальність теми статті.

Мета дослідження. Метою статті є визначення поняття нематеріальних активів, аналіз проблем обліку нематеріальних активів та методики їх відображення в балансі підприємства, а також класифікація та визначення впливу нематеріальних активів на фінансові результати діяльності підприємства.

Матеріали дослідження. Методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку про нематеріальні активи та розкриття даних про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, розробленим на базі Міжнародного стандарту фінансової звітності 38. Відповідно до п.4 П(С)БО 8 нематеріальним активом є „немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований” [1]. До складу нематеріальних активів може бути віднесений актив, який утримується підприємством терміном більше одного року (або одного операційного циклу) для одержання майбутніх економічних вигод у виробництві, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Окрім зазначених, характерними ознаками цього виду активів є також можливість їх ідентифікації, використання у різних видах діяльності підприємства, відсутність, як правило, ліквідаційної вартості на момент ліквідації або реалізації, а також можливість достовірного визначення витрат, які пов'язані з розробкою нематеріального активу. Авторське право і суміжні з ним права, права на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності також належать до нематеріальних активів

Проведені дослідження показують, що у літературних джерелах з економіки та управління найчастіше використовуються терміни „результати інтелектуальної діяльності”, „інтелектуальна власність” „інтелектуальні активи”, „нематеріальні ресурси” [4]. Для цілей бухгалтерського обліку використовується нормативне поняття „нематеріальні” або „невідчутні активи”. Відмінність між нематеріальними активами і нематеріальними ресурсами впливає із самого значення цих понять. Так, активи – це сукупність майна, грошових коштів, об'єктів інтелектуальної власності конкретного суб'єкта господарювання, від використання яких протягом певного періоду очікується отримання вигод (як правило, прибутку), а ресурси – це, по-суті складові виробничого потенціалу підприємства, що використовуються ним для досягнення поставлених цілей [8]. Ресурси підприємства трансформуються в активи, (відповідно - знаходять відображення в балансі), лише після дотримання умов визнання: оцінки, ідентифікації, здатності приносити економічні вигоди.

Вивчення й аналіз економічної літератури дали змогу встановити, що все більше уваги вченими-економістами приділяється класифікації нематеріальних активів. Заслужують на увагу пропозиції Сизоненка О.В. щодо удосконалення однорідних груп нематеріальних активів [2], застосування їх на практиці дасть можливість раціоналізувати синтетичний і, головне, аналітичний облік на підприємстві.

Ми поділяємо підхід І. Тарасової, яка зазначає, що до складу нематеріальних активів не слід включати права користування надрами [5]. Це пояснюється тим, що ресурси по своїй природі – це матеріальний об'єкт, а право їх використання – це лише наданий дозвіл відповідними органами

державної влади, який не може сам по собі бути використаним для отримання економічних вигод в управлінні матеріально-технічним постачанням, виробництвом та іншою діяльністю. З цього приводу Н.Г. Лук'янюк також наполягає на необхідності термін „право” не вживати, обґрунтовуючи це тим, що нематеріальні активи виступають об'єктами інтелектуальної власності, а не права на них [9]. Н.О.Шевченко вказує, що як об'єкт обліку майновий пай не носить чітко виражених ознак ані матеріального, ані нематеріального активу [6]. Тому, на думку науковця найкраще застосовувати поняття "дебіторська заборгованість, яка не підлягає продажу". Тобто сума, сплачена покупцем за майновий пай, збільшуватиме дебет рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», та не відобразатиметься за дебетом рахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Деякі об'єкти бухгалтерського обліку, що відображаються на балансі суб'єкта господарювання, виходячи з їх характерних особливостей та визначення змісту нематеріальних активів можна віднести до таких. Наприклад, витрати майбутніх періодів або дебіторська заборгованість – нематеріальні. Саме тому, представляє інтерес пропозиція І. Солодченко з уточнення сутності нематеріальних активів [3] Зокрема, пропонується визначити, що нематеріальні активи — це будь-які активи, що не мають матеріальної форми, за винятком, грошових коштів та їхніх еквівалентів (кошти на рахунках до запитання, готівка, фінансові інвестиції, які конвертуються в певні суми грошових коштів), дебіторської заборгованості підприємству у визначеній сумі грошових коштів.

Актуальною проблемою сучасного обліку є здатність достовірно відображати інформацію про нематеріальні активи у фінансовій та інших видах звітності. Запорукою цього є процес визначення реальної науково-обґрунтованої цінності об'єкта нематеріальних активів – оцінка. Особливістю останньої є наявність цільового характеру та відсутність єдиного універсального методу. Достовірна та науково - обґрунтована оцінка має особливе значення при включення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу, при злитті підприємств або поділу організації для визначення майнових частин у статутному капіталі, при складанні фінансової звітності, оцінці застави під отримуваний кредит, визначенні збитків при виявленні порушення прав на об'єкти інтелектуальної власності і т.і.

Вивчення досвіду зарубіжних країн свідчить про використання трьох підходів – затратного, порівняльного та доходного. Кожний з цих підходів має свою методологію, тому при одночасному їх використанні отримують різні значення вартості оцінюваного об'єкта, що в кінцевому результаті відображається на величині фінансового результату підприємства та ускладнює аналіз стану та використання нематеріальних активів як всередині конкретного підприємства, так і при порівнянні фінансового стану двох і більше суб'єктів господарювання. З метою узгодження результатів оцінки

варто застосовувати порівняльний аналіз оцінки вартості нематеріальних активів на основі різних підходів і, таким чином, більш достовірно визначається вартість об'єкта оцінки. Окрім того, такі методи перш за все стосуються оцінки об'єктів, які можна ідентифікувати, а щодо не ідентифікованих об'єктів (наприклад, складові гудвілу) – виникає проблема їх оцінки. Як стверджує С.Шульга, з чим не можливо не погодитись, причиною списання багатьох унікальних об'єктів на витрати підприємства під час їх створення власними силами є відсутність методики оцінки нематеріальних активів [7]. Досить поширеною на практиці є ситуація, коли вартість нематеріального активу визначається безпосередньо покупцем та продавцем. Однак постає питання, наскільки обгрунтованою та достовірною є така оцінка, та чи повною мірою відображає інтереси обох сторін: продавця – отримати максимально-можливий розмір прибутку, а покупця – у подальшому після придбання та використання об'єкту нематеріального активу – зайняти сильну позицію у справах зі своїми інвесторами, партнерами, кредиторами шляхом відображення реального стану нематеріальних активів підприємства.

Практична проблема, пов'язана з оцінкою нематеріальних активів, часто виникає під час проведення їх інвентаризації та виявленні таких, що не відображені на балансі підприємства. Відповідь на питання щодо правильної оцінки таких об'єктів частково дає П(С)БО 8 та Національний стандарт 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності". Так, в основу для визначення достовірної оцінки нематеріального активу може бути покладений витратний підхід. Останній ґрунтується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки [11]. У разі наявності інформації про витрати на придбання підприємством або створення власними силами подібних за функціональними можливостями, споживчими характеристиками та економічними показниками об'єктів можливим є використання методу заміщення. Особливо актуальності набуватиме цей метод у разі відсутності основних первинних документів для взяття на облік нематеріальних активів (господарських договорів (угод) на їх придбання або створення; рахунків й документів, що підтверджують оплату права користування землею, водою та іншими природними ресурсами; патентів на сорт; свідоцтв на право займатися племінною справою та інших організаційно-розпорядчих та облікових документів).

Вітчизняним законодавством передбачено декілька видів вартості об'єктів нематеріальних активів: первісна, справедлива та переоцінена. Первісна вартість відображає історичну (фактичну) собівартість активів та складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [1]. Слід відмітити, що первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму

витрат, якщо такі пов'язані з удосконаленням та покращенням їхніх можливостей або подовженням строку використання цих нематеріальних активів. Тобто понесення таких витрат сприятиме підвищенню попередньо очікуваних майбутніх економічних вигод. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8 витрати, які понесені для підтримки об'єкта в придатному для подальшого використання стані та одержання очікуваного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду, тобто це витрати які підтримують нематеріальний актив у діючому стані (як наприклад, витрати поточного ремонту або технічного обслуговування основних засобів), списуються на поточні витрати. У процесі здійснення господарської діяльності часто виникають труднощі з віднесенням їх до відповідної категорії витрат, а отже, і достовірного відображення інформації щодо нематеріальних активів у відповідних формах фінансової звітності. Щодо справедливої вартості, то незважаючи на появу цього поняття у теорії та практиці обліку ще в 90-х роках, однак і до сьогодні питання оцінки за справедливою вартістю викликає багато дискусій. Порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю законодавством повністю не врегульовано. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказані лише умови, за яких повинна використовуватися оцінка за справедливою вартістю, однак, щодо методики її визначення роз'яснення відсутні, що відповідно викликає чимало ускладнень у практикуючих бухгалтерів.

Вартість нематеріальних активів може змінюватися, тому необхідно здійснювати їх переоцінку. Вона не є обов'язковим заходом, а тому здійснюється тільки тими підприємствами, які зацікавлені у відображенні реального стану належних їм нематеріальних активів. У випадку здійснення переоцінки виникають певні труднощі. По-перше, здійснюється переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. На практиці перелік таких активів досить обмежений. Активний ринок не існує для авторських прав, торговельних марок, інших унікальних нематеріальних активів. По-друге, у випадку переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу необхідно переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) [1]. Якщо підприємство бажає здійснити переоцінку права на винахід, то переоцінюються всі права на об'єкти цієї групи, щодо яких існує активний ринок, наприклад, права на сорти рослин, породи тварин, ноу-хау й ін. Такий підхід передбачає, що: всі об'єкти однієї групи відображаються або за первісною, або за справедливою (ринковою) вартістю. Ті об'єкти, щодо яких не існує активного ринку слід оцінювати за собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу і втрат від зменшення його корисності. І знову виникає практичне питання, наскільки об'єктивно можливо визначити такі втрати і як відобразити це документально.

Висновки. Облік нематеріальних активів – проблема, яка досить актуальна в практиці роботи підприємств. Вона пов'язана передусім з питаннями класифікації нематеріальних активів, а також способами їх надходження. Вплив на теорію та практику бухгалтерського обліку загалом і нематеріальних активів, зокрема, має його трансформація до міжнародних стандартів. Безсумнівним є необхідність врахування в цих питаннях існуючого зарубіжного досвіду, однак з орієнтиром на вітчизняні реалії, а також максимальним наближенням теоретичних надбань до діючої практики.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" // Бухгалтерія. - № 29(652). - 2005. - С.48-51. 2. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку / О.В.Сизоненко // Облік і фінанси АПК.-2008.-№2 -с. 143-146. 3. Солодченко І. Нематеріальні активи / І. Солодченко // Дебет-Кредит. – 2005. - №6. 4. Старкова Н. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление / Н. Старкова, А. Костецкий // Менеджмент и менеджер. – 2004. – №2. – С. 13-20. 5. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у Плані рахунків та П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” / І.Тарасова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004.- №4. – С.38-41. 6. Шевченко Н.О. Використання та облік майнових паїв у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] 7. Шульга С. Щодо відображення інвестицій в нематеріальні активи / С. Шульга // Економіст. – 2006. – №1. – С. 51-53. 8. Гончар О.І. Нематеріальні активи у формуванні потенціалу підприємства / О.І. Гончар, І.В. Павельчук // Вісник Хмельницького аграрного університету. – 2009. – №3, Т.1.- С.77-80. 9. Лук'янюк Н.Г. Удосконалення обліку нематеріальних активів // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю: Матеріали Першої всеукраїнської науково-практичної конференції (30 березня 2005 р.). – Кривий Ріг: 2005. – С. 176-178. 10. Лепкина И. Оценка стоимости отношений / И.Лепкина // Компаньон. - 2007. - № 25. - С.42 -44. 11. Національний стандарт 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності". Постанова Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007р. №1185 // Облік і фінанси АПК. - 2007. - №8-10.

Bibliography (transliterated): 1. Regulation (Standard) 8 "Intangible assets" // Accounting. - No 29 (652). - 2005. – P.48-51. 2. Sizonenko O.V. Classification of intangible assets for the purposes of accounting / O.V.Syzonenko // Accounting and Finance AПК.-2008.-No 2 - P. 143-146. 3. Solodchenko I. Intangible assets / I. Solodchenko // Debit-Credit. - 2005. - No 6. 4. Starkova N. *Intellektualnye aktyvy firm* Moscow Identification and Management / A.N. Starkov, A. Kostecki // Management and manager. - 2004. - No 2. – P. 13-20. 5. Tarasova I. Proposals to improve classification of intangible assets in the Plan accounts and P (S) 8 "Intangible assets" / I.Tarasova // Accounting and Auditing. - 2004.- No 4. – P.38-41. 6. N. Shevchenko The use and registration of property shares in agricultural enterprises [electronic resource] 7. S. Shulga On reflection investments in intangible assets / S. Shulga // The Economist. - 2006. - No 1. – P. 51-53. 8. Gonchar O. Intangible assets forming potential of the company / AI Gonchar IV Pavelchuk // Bulletin Khmelnytsky Agricultrual University. - 2009. - No 3, T.1.– P.77-80. 9. Luk'yanyuk NG Improving accounting for intangible assets // Modern problems of financial and economic control: Proceedings of the First All-Ukrainian scientific conference (30 March 2005). - Krivoy Rog: 2005. – P. 176-178. 10. The cost Lepkina Y.Otsenka relations / Y.Lepkina // Companion. - 2007. - No 25. - P.42 -44. 11. National standard 4 "Assessment of intellectual property rights." Cabinet of Ministers of Ukraine dated 3 October 2007. No 1185 // Accounting and Finance APC. - 2007. - No 8-10.

Надійшла (received) 18.02.2015