

УДК 657.421.3

О.О. Любар

Вінницький національний аграрний університет

ДО ПИТАННЯ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

Розглянуто проблемні питання оцінки нематеріальних активів та їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Досліджено методика оцінки нематеріальних активів в міжнародній практиці. Запропоновано шляхи удосконалення методики обліку нематеріальних активів в вітчизняній обліковій системі.

Ключові слова: нематеріальні активи, облік, оцінка, інтелектуальна власність, гудвіл.

Зростання конкурентоспроможності підприємств передбачає ефективне використання природних, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Водночас дедалі більшу роль відіграють нематеріальні активи, частка яких у структурі активів суб'єктів підприємницької діяльності постійно зростає. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їх прав.

Вартість нематеріальних активів характеризує не тільки поточний рівень виробничо-господарської діяльності підприємства, а й визначає потенційні перспективи його економічного розвитку. Аналіз господарської діяльності та бухгалтерських документів підприємств свідчить про те, що керівництво не до кінця розуміє значення того внеску, який в умовах ринкової економіки вносять об'єкти інтелектуальної власності, і їх належний захист у процес виробництва і реалізації конкурентоспроможної продукції.

Нематеріальні активи як реальні об'єкти існували завжди, не знаходячи відображення в балансах підприємств. Причиною цього була відсутність нормативно-законодавчої бази, яка б регламентувала існування такої обліково-правової категорії, як право власності. На сучасному етапі трансформації економіки України до ринкової економічної моделі виникають принципово нові явища та об'єкти, зумовлені істотним ростом науки і техніки. Основним чинником піднесення економіки нашої держави може стати лише підприємство,

засноване на сучасних науково-технічних досягненнях. І тут неможливо обійтись без обліку нематеріальних активів, оскільки у підприємств з'явилась можливість вкладати кошти в інтелектуальну власність з метою одержання прибутку; закріплення своїх прав на неї. Основною особливістю обліку інтелектуальної власності є те, що обліку підлягають не самі об'єкти інтелектуальної власності, а права на них.

Вартість нематеріальних активів характеризує не тільки поточний рівень виробничо-господарської діяльності підприємства, а й визначає потенційні перспективи його економічного розвитку. Аналіз господарської діяльності та бухгалтерських документів підприємств свідчить про те, що керівництво не до кінця розуміє значення того внеску, який в умовах ринкової економіки вносять об'єкти інтелектуальної власності, і їх належний захист у процес виробництва і реалізації конкурентоспроможної продукції.

В нових умовах господарювання облік об'єктів нематеріальних активів відбиває логіку сучасної бухгалтерської науки. Адже специфіка об'єкта обліку нематеріальних активів очевидна і впливає на нормативне регулювання та методику їх обліку, що в свою чергу, спричиняє необхідність зміни самого бухгалтерського обліку. Слід відмітити, що нематеріальні активи як об'єкт обліку ще недостатньо вивчені і належним чином не регламентовані.

Вагомий внесок у рішення і розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку нематеріальних активів внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: І.О.Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, В.М. Пархоменко, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, А.Д. Шеремет, Нідлз Б., Д. Колдуелл та інші.

Дослідження теоретичних положень і діючої практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів дозволило визначити низку невирішених проблем. Серед них: недостатнє дослідження економічної сутності нематеріальних активів, недосконалість розробленого порядку визнання та зарахування на баланс підприємства об'єктів нематеріальних активів, відсутність методики обліку окремих операцій з нематеріальними активами, невирішеність питань організації забалансового обліку, амортизаційної політики. Практично відсутні методики інвентаризації нематеріальних активів. Не знайшли свого належного висвітлення питання вартісної оцінки нематеріальних активів для різних цілей управління підприємством [3,4].

Перераховані проблемні питання та їх дискусійний характер, недостатня розробленість ряду питань в економічній літературі та нормативних документах, що регулюють облік нематеріальних активів визначають актуальність даної проблематики та основні напрями дослідження.

Важливим поняттям оцінки в обліку є об'єктивна, мінова вартість активів, що є ринковою вартістю (ціною). Вибір методу оцінки може істотно вплинути на балансову вартість окремого об'єкта, саме тому правильність визначення вартості є запорукою достовірності облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Вітчизняна законодавча нормативна база з питань обліку проголошує пріоритетною оцінку активів за їхньою історичною вартістю (фактичною собівартістю). Цей вид оцінки традиційно використовується для складання фінансової звітності.

У міжнародних стандартах фінансової звітності оцінку за історичною собівартістю не розглядають як пріоритетну, хоча при цьому визнається її широке застосування.

Для визнання балансової вартості активів використовують такі види оцінки:

1) первісна вартість – вартість, яка склалась історично або собівартість за фактичними витратами на їх придбання;

2) відновлювальна вартість – первісна вартість, що змінена після переоцінки;

3) балансова вартість – вартість, за якою нематеріальні активи включають до балансу після вирахування зносу об'єкта;

4) справедлива вартість – вартість, за якою необоротні активи можуть бути продані внаслідок операції між добре поінформованими, незалежними сторонами, що бажають здійснити цю операцію; визначають із врахуванням первісної вартості нематеріальних активів і морального зносу.

Вихідним моментом оцінки вартості активів є ціна придбання.

Згідно з п. 10 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Складові первісної вартості залежать від каналів надходження об'єктів нематеріальних активів, а саме: придбання; отримання нематеріальних активів за рахунок внеску до статутного капіталу; обміну на подібний (неподібний) актив; виготовлення тощо [1].

Відповідно до п. 10 і 11 П(С)БО 8 нематеріальні активи зараховують на баланс за первісною вартістю, яка складається з: вартості придбання; суми митних зборів; суми податків, що не підлягають відшкодуванню та інших витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням і доведенням до стану, в якому вони придатні до використання за призначенням [1]. При цьому зарахування на баланс відбувається лише тоді, коли вартість нематеріальних активів може бути достовірно визначена і підприємством очікується отримання економічної вигоди у зв'язку з їх використанням .

Проте, найбільш поширеною для використання на практиці є первісна вартість (рис. 1).

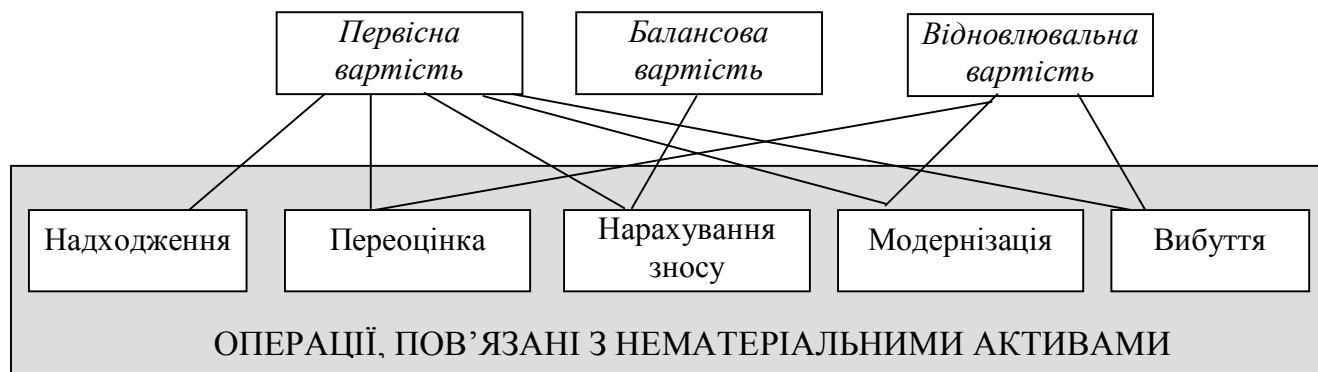


Рис. 1. Умови використання первісної, балансової та відновлювальної вартості нематеріальних активів

П(С)БО 8 передбачає збільшення первісної вартості нематеріальних активів на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей, та терміну використання.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод, включають до складу витрат звітного періоду.

Правильність розрахунку цих витрат забезпечує розподілення процесу на етапи дослідження і розробок. Якщо витрати, здійснені у межах першого етапу, вважають поточними і підлягають включенню до складу витрат, роботи на етапі розробок формують первісну вартість такого нематеріального активу.

Не всі витрати можуть бути визнані як майбутній нематеріальний актив. Для визнання потрібно, щоб існували (могли бути продемонстровані):

- технічна можливість завершення процесу створення нематеріального активу, щоб його можна було б у майбутньому використати або продати;
- спосіб створення можливості отримання підприємством економічних вигод у майбутньому;
- можливість оцінити витрати.

Згідно з методикою, використаною в МСФЗ 38, вартість нематеріального активу придбаного підприємством в обмін на платежі включає ціну його придбання за призначенням (плата за реєстрацію тощо); а отриманого в обмін на подібні активи чи отриманого безоплатно оцінюють за справедливою вартістю [2].

Вартість нематеріального активу визначають: за сумою засобів (грошових, матеріальних або нематеріальних), витрачених на придбання об'єкта; за сумою витрат, понесених підприємством під час створення об'єкта; за даними експертної комісії (в разі передання безоплатно юридичними або фізичними особами; у разі взяття на облік підприємства власних розробок; під час формування об'єктами нематеріальних активів статутного капіталу).

У бухгалтерському обліку формування вартості нематеріальних активів відображують записами, згідно з якими загальна сума витрат акумулюється на рахунку капітальних інвестицій. Створені самим підприємством гудвіл, назва видань, список клієнтури та інші об'єкти, що мають аналогічну субстанцію, не визнаються як нематеріальні активи.

Узагальнення інформації про формування вартості нематеріальних активів згідно з МСФЗ 38 відображено на рис.2.

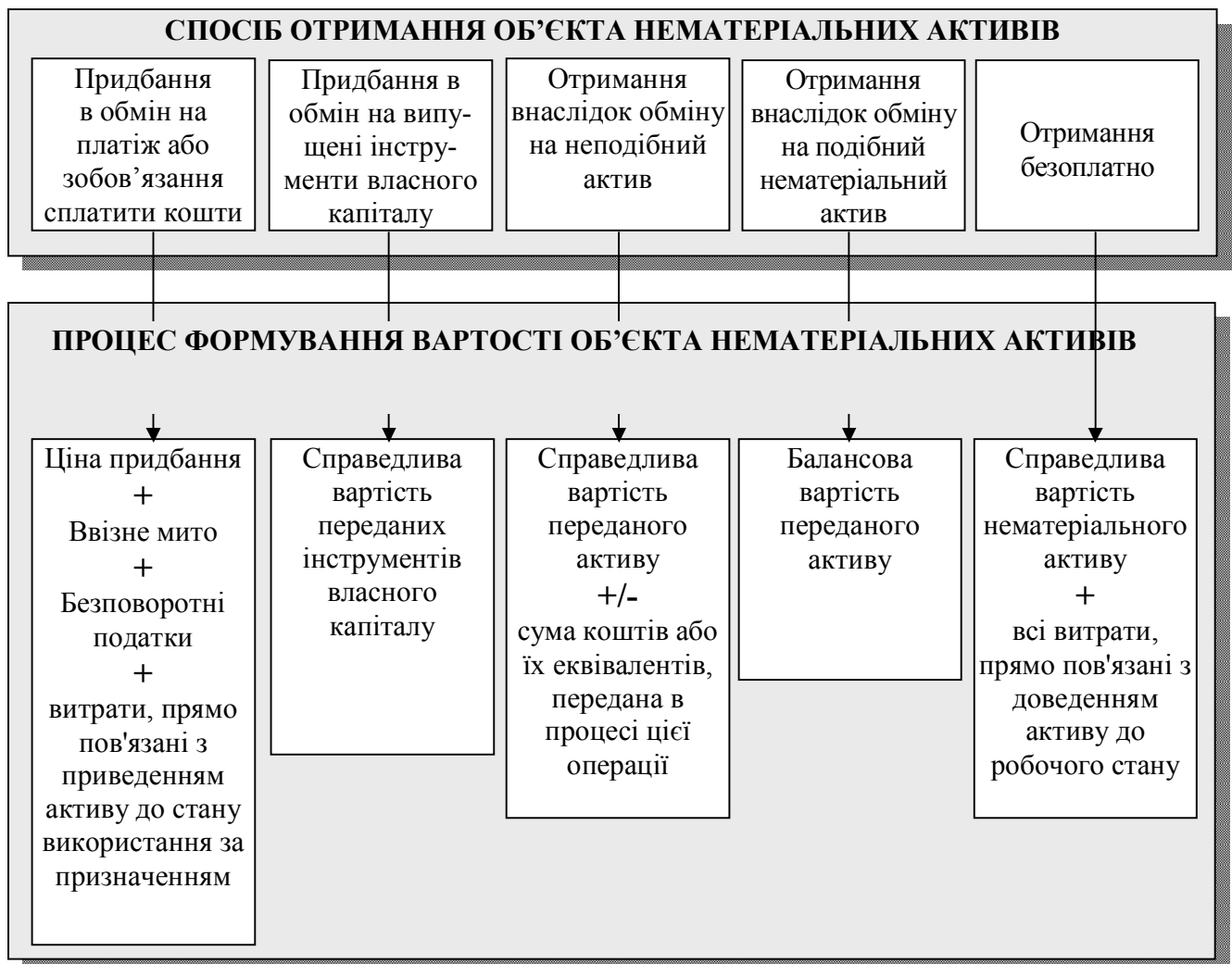


Рис. 2. Формування вартості нематеріальних активів згідно з МСФЗ 38

У разі визнання нематеріального активу, створеного підприємством, до його собівартості включають усі витрати на його створення, виробництво і підготовку до використання, що можуть бути прямо віднесені до активу або розподілені на послідовній і обґрунтованій основі.

Такі види нематеріальних активів, як організаційні витрати і майнові права, визначають за сумою фактичних витрат на їхнє здійснення або придбання.

Незважаючи на достатню розробленість у нормативних актах процесу формування вартості нематеріальних активів, алгоритм розрахунку справедливої вартості відсутній. Проте відповідно до МСФЗ 22 “Об’єднання компаній” оцінка за справедливою вартістю здійснюється для нематеріальних активів – за поточною ринковою вартістю, а за відсутності активного ринку – за допомогою оцінювачів або згідно з визначенням справедливої вартості [2]. Тобто за наявності активного ринку як справедливу приймають ринкову вартість. Отже, за наявності активного ринку, справедливість оцінки може бути досягнута відповідно до активів, аналоги яких є на ринку.

Звідси, в Україні із-за відсутності активного ринку заміниками справедливої вартості в частині інтелектуальної власності виступають суб’єктивні оцінки, які передбачають професійне судження оцінника. При цьому логіка формування справедливої вартості ґрунтується на можливості оцінника розрахувати цінність об’єкту з позиції його участі в генеруванні майбутніх доходів.

Мається на увазі вибір між такими оцінками: “чиста” вартість продажу; цінність від використання; вартість обміну. Тобто справедливість оцінки може бути досягнута відповідно до активів, аналоги яких є на ринку.

Отже, методологічною основою оцінки вартості об’єктів нематеріальних активів є визначення їхнього впливу на кінцеві результати господарської діяльності підприємства, що використовує даний об’єкт.

Таким чином, аналіз методики оцінки нематеріальних активів свідчить, що оскільки об’єкти нематеріальних активів є різнорідними; лише реалізована на ринку продукція з використанням захищеного охоронним документом об’єкта інтелектуальної власності може бути його критерієм цінності.

Література

1. П(С)БО 8 - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242.
 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» www.accountingreform.ru.
 3. Клименко А. Нематериальные активы: от приобретения до ликвидации. – Х.: Фактор, 2007. – 320 с.
 4. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 11. - С. 23-30.
-

Summary

To the questions of the estimation of intangible assets: modern state and international experience // Lyubar O.O.

The problem questions of estimation of intangible assets and their reflection are considered in the system of record-keeping. Investigational method of estimation of intangible assets in international practice. The ways of improvement of method of account of intangible assets are offered in the domestic registration system.

Key words: intangible assets, account, estimation, intellectual property, goodwill.