

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано та систематизовано основні труднощі, з якими стикаються підприємства України при оцінці об'єктів нематеріальних активів. Досліджено та уточнено економічний зміст нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкту обліку.

In article analyzed and systematized the main challenges facing Ukraine in the evaluation of objects of intangible assets. Investigated and clarified the economic content of intangible assets as a specific resource companies and facility records

Ключові слова: економічна сутність, нематеріальні активи.

На сучасному етапі розвитку економіки все більшого значення набувають питання оцінки та ідентифікації нематеріальних активів. Разом з тим, багато керівників ще не до кінця розуміють значення того внеску, який дають нематеріальні активи у процесі їх використання. На даний час нормативна база щодо прав інтелектуальної власності, користування майном та іншими правами знаходиться у стадії становлення.

В процесі порівняння частки нематеріальних активів у структурі фінансової звітності українських та зарубіжних підприємств бачимо, що за кордоном даному об'єкту бухгалтерського обліку приділяються значно більше уваги. Причинами такої ситуації є несформований ринок нематеріальних активів, недосконала нормативно-законодавча база, розбіжності в області облікового регулювання тощо.

Окрім цього слід зазначити, що унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не відображаються у структурі

©Фаріон В.Я. – к.е.н., доцент Тернопільського національного економічного університету;

©Задорожна О.В. – студентка Тернопільського національного економічного університету

активів, або ж якщо і відображаються, то за вартістю, яка є нижчою ринкової, що приводить до заниження майнового стану та інвестиційної привабливості підприємства. Все це викликає потребу в уточненні окремих проблемних питань щодо визнання та оцінки нематеріальних активів.

Вагомий внесок у дослідження зазначеного питання здійснили такі провідні вітчизняні науковці як: Бутинець Ф. Ф., Валуєв Б. І., Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В., Сопко В. В., Шевчук В. О. Проте й досі не знайшли належного вирішення питання ідентифікації та вартісної оцінки нематеріальних активів для обліку та звітності, що відіграє важливу роль в управлінні підприємством.

Метою даного дослідження є узагальнення та розробка рекомендацій щодо удосконалення діючої практики оцінки та ідентифікації нематеріальних активів відповідно до сучасних вимог внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації.

Нематеріальні активи – це новий об'єкт бухгалтерського та податкового обліку для України, що узагальнює особливі види активів підприємства, а також характеризує його економічний потенціал і фінансову стабільність. Саме поняття нематеріальних активів з'явилося в Україні з початком розвитку ринкових відносин, тобто в період, коли з'явилася об'єктивна необхідність їх використання підприємствами, а це, в свою чергу, поклало початок проблем і відображення їх в обліку.

Ряд вітчизняних науковців, які досліджують проблеми ідентифікації та оцінки нематеріальних активів, мають своє бачення щодо трактування даного об'єкта обліку.

Так, В. П. Завгородній вважає, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам [5].

Бойчик І.М. зазначає, що нематеріальні активи – це права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання в господарській діяльності з метою одержання доходу [2].

Досить цікавим є трактування нематеріальних активів І.І. Пилипенком. Під останніми він пропонує розуміти складову

частину потенціалу підприємства, здатну забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду. Характерними рисами цих ресурсів є брак матеріальної основи здобування доходів та невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання [8].

С. Ф. Покропивний розрізняє поняття нематеріальні ресурси і нематеріальні активи, де останні – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, "що самі по собі і є нематеріальними активами" [10].

С.А. Кузубов та А.А. Фадеева, як зазначає О.В. Вакун, для найменування нематеріальних активів використовують поняття «інтелектуальні активи» [3, с. 213]. Однак, на нашу думку, слід погодитися із твердженням О.В. Вакун, що дане поняття не повністю відповідає сутності таких ресурсів, оскільки не всі вони виникли в результаті інтелектуальної діяльності або прирівняні до таких активів, що зумовлює недоцільність використання поняття «інтелектуальні активи» в бухгалтерській термінології [3, с. 213].

Виходячи із цього можна зробити висновок, що «інтелектуальні активи» є вужчим поняттям і є лише частиною нематеріальних активів.

Слід також зазначити, що в процесі дослідження нормативно-правових актів, які регулюють порядок обліку нематеріальних активів було встановлено, що на даний час відсутнє єдине розуміння сутності нематеріальних активів. Так нормативні документи вміщують багато різних визначень самого поняття «нематеріальних активів», які відрізняються між собою не тільки обсягами деталізації, але, і в якійсь мірі, не співпадають і по змісту. Розглянемо наступні чотири визначення поняття «нематеріальні активи» (табл. 1).

Таким чином можемо стверджувати, що така невідповідність у трактуванні економічної категорії «нематеріальні активи» в нормативних документах призводить до того, що неможливо сформулювати єдиного підходу до їх класифікації. Окрім цього, досить дискусійним є твердження, що нематеріальні активи є засобами довгострокового користування.

Таблиця 1

Поняття “нематеріальні активи” в нормативних актах

Джерело	Визначення
Наказ Фонду державного майна та Державного комітету з питань науки і технологій [12]	об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності користування
П(С)БО)8 «Нематеріальні активи» [11]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [6]	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) або утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам
Податковий кодекс України [9]	право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами

З приводу цього Т. Банасько зазначає, що виходячи з того, що комп'ютерна програма, програма забезпечення обчислювальної техніки чи інші нематеріальні об'єкти, які підприємство планує використовувати менше року не є нематеріальними активами [1, с. 31].

На нашу думку, нематеріальні активи – це цінності, якими володіє підприємство та не являються фізичними матеріальними об'єктами, але мають вартісну та грошову оцінку завдяки можливості використання та отримання від них доходу.

Щодо оцінки, то з міжнародної точки зору, остання – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та звіті про фінансові результати.

У фінансових звітах, відповідно за міжнародними стандартами використовують кілька різних основ оцінки з

різним ступенем та в різних комбінаціях, а саме: історичну собівартість (первісна); поточну собівартість; вартість реалізації (погашення); теперішню вартість.

Для визначення вартості активів інтелектуальної власності та нематеріальних активів у цілому, так само, як і в процесі оцінки іншого майна підприємства, відповідно до міжнародних стандартів оцінки використовують три основні підходи: витратний, прибутковий (дохідний), ринковий.

Слід також зазначити, що на законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати нематеріальні активи, що, з одного боку, дає можливість власнику підприємства управляти величиною прибутку у звітності, а з іншого – створює додаткову можливість використовувати оцінку нематеріальних активів у економічних аферах.

Труднощі оцінки, як зазначає Нарожний А, також викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Як відомо, залежно від виду витрат їх можна зарахувати до вартості нематеріального активу або на витрати діяльності [7, с. 82]. До витрат, які створюють такі проблеми, можна зарахувати: витрати на наукові та патентні дослідження, оцінювання об'єктів нематеріальних активів, маркетингові дослідження ринку нематеріальних активів. Зокрема, віднесення витрат на дослідження до складу витрат періоду за умови, що в подальшому на етапі розробки буде отримано нематеріальний актив, бачиться невиправданим, оскільки призводить до штучного заниження первісної вартості об'єктів, створених власними силами.

Варто зазначити, що складність оцінки нематеріальних активів зумовлена також відсутністю методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. При визнанні нематеріального активу припускається, що він буде використовуватися протягом тривалого періоду часу. Однак, у довгостроковому періоді надзвичайно важко спрогнозувати ймовірність переваг визнаного нематеріального активу, а тим більше – оцінити ефект від його використання .

Особливої уваги потребує вирішення проблем оцінки об'єктів нематеріальних активів, створених власними силами, адже такі активи надзвичайно важко ідентифікувати та оцінити. По цій причині їх взагалі не відображають в обліку, а

всі витрати на їх створення відносять до поточних витрат звітного періоду [4].

Підсумовуючи все вищесказане можемо зробити висновок, що вдосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів має на меті підвищення якості та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень. Основним завданням облікової науки на сьогоднішній день є удосконалення обліку нематеріальних активів, котре має здійснюватись за такими напрямками :

- забезпечення уніфікації положень національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо визнання нематеріальних активів;
- визначення на законодавчому рівні єдиного підходу щодо оцінки нематеріальних активів в залежності від способу їх надходження.
- гармонізація обліку нематеріальних активів в Україні та світі.

Бібліографія

1. Банасько Т. **Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні** / Т. Банасько // Економіст. - 2010. - № 2. - С. 30-33.
2. Бойчик І.М. **Економіка підприємства:** [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / І.М. Бойчук. - К.: Атіка, 2004. - 480 с.
3. Вақун О.В. **Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку** / О.В. Вақун // Сталий розвиток економіки. - 2011. - № 3. - С. 211-215.
4. Гудзенко Н. **Особливості визнання та оцінки нематеріальних активів як об'єктів обліку та звітності** [Електронний ресурс] / Гудзенко Н., Наконечний А. // Режим доступу: http://www.confcontact.com/2008dec/8_nakonechnij.htm
5. Завгородний В. П. **Бухгалтерський облік в Україні** / В. П. Завгородний. - К.: А.С.К., 2003. - 848 с.
6. **Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів** : [затверджено Наказом Міністерства фінансів України 16 листопада 2009 р. № 1327]
7. Нарожний А. **Економічна сутність нематеріальних активів** / А. Нарожний // Економіка АПК. - 2005. - № 1. - С. 81-86.
8. Пилипенко І. **Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України** / І. Пилипенко. - К.: Держ. академія статистики, обліку та аудиту, 2005. - 169 с.

9. **Податковий Кодекс України** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

10. Покропивний С. Ф. **Економіка підприємства** / С.Ф. Покропивний. - К.: КНЕУ, 2001. – 128 с.

11. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 **"Нематеріальні активи"** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

12. **Порядок експертної оцінки нематеріальних активів:** Наказ Фонду державного майна та Державного комітету з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.95. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

Рецензент: д.е.н., професор Лазаришина І.Д.