

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

КУРСОВА РОБОТА

з бухгалтерського обліку

на тему:

Облік і аудит нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці

Студента ____ курсу групи ____
спеціальності облік і аудит

Мартюк І. З.

(прізвище та ініціали)

Керівник к.е.н., старший викладач

Муравський В.В.

(прізвище та ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: ____ Оцінка: ECTS ____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

Зміст

Вступ.

1. Поняття «нематеріальні активи» та порядок їх визнання

2. Оцінка нематеріальних активів

3. Національні та міжнародні особливості обліку нематеріальних активів

4. Відображення інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства

5. Аудит нематеріальних активів

Висновки та пропозиції

Список використаної літератури.

ВСТУП

Оскільки стрімкі економічні зміни в Україні вимагають звернення особливої уваги на ведення обліку нематеріальних активів, тому доцільно акцентувати увагу на узгодження ведення їх обліку в розрізі бухгалтерського та податкового обліку.

Згідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив визначено як 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 більше року) для виробництва, в адміністративних цілях, торгівлі та надання в оренду іншим особам.

В податковому обліку відповідно до пункту 1.2. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28.12.94р. № 33494-ВР, зі змінами та доповненнями нематеріальний актив – це об’єкт інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права власності платника податку. Строк корисного використання 10 років, проте він може бути й меншим, але обов’язково повинен бути обумовлений у наказі про облікову політику. Крім того, в Законі не встановлено окремих норм щодо придбання нематеріальних активів.

В бухгалтерському обліку нематеріальні активи, придбані шляхом розробки, відображаються в балансі, якщо в майбутньому при їх експлуатації підприємство буде мати економічні вигоди, технічну можливість для доведення їх до стану, придбаного для використання. А також у підприємства повинні бути документи, які підтверджують вартість витрат, понесених на їх розробку. Якщо підприємство має намір на розробку нематеріального активу, то воно повинно мати економічні вигоди від його реалізації. В іншому разі витрати підприємства, понесені при його виготовленні, не будуть формувати первісної вартості нематеріального активу. В разі виготовлення з використанням послуг конструкторського бюро, із виготовленням технічної документації та дослідного зразка готової продукції такі витрати не будуть формувати первісної вартості нематеріального активу, а відобразатимуться в складі витрат звітного періоду. Для замовника документальним оформленням виготовлення технічної документації є акт

виконаних робіт дослідно-конструкторської організації. Зарахування на баланс дослідного зразка готової продукції у замовника здійснюється на основі прибуткової накладної від постачальника. Окремої звітності щодо виготовлення дослідного зразка та технічної документації замовник не подає. В бухгалтерському обліку витрати з виготовлення технічної документації відображаються в балансі. Первісна вартість нематеріальних активів, за якою вони зараховуються на баланс, визначається залежно від способу їх надходження. Так, при придбанні нематеріальних активів шляхом купівлі за кошти його первісна вартість складається: з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придбаний для використання за призначенням. Якщо нематеріальний актив був придбаний за рахунок кредиту банку, то відсотки за користування кредитом не включаються до його первісної вартості. В бухгалтерському обліку витрати на придбання нематеріального активу відображаються на відповідних рахунках балансу.

Також нематеріальні активи підприємств являються об'єктами інтелектуальної власності і це надає їм таке визначення: нематеріальні активи – це винаходи, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, матеріальним вираженням прав на який є документи виключного права, патенти і свідоцтва про реєстрацію. Нематеріальними активами також є права ноу-хау, а також права, отримані в результаті покупки ліцензій у патентовласників.

Важливою частиною нематеріальних активів підприємства є репутація фірми (підприємства, організації) чи «гудвіл», як це поняття визначається в закордонному праві. «Гудвіл» у обліковій практиці виникає в процесі приватизації підприємств чи їхнього продажу, то в момент установлення вартості такого продажу виникає те перевищення покупної ціни.

Важливо відзначити, що майже усі види нематеріальних активів, крім хіба прав на користування земельними ділянками і природними ресурсами й орендними правами, є різновидами об'єктів інтелектуальної власності.

1. Поняття «нематеріальні активи» та порядок їх визнання

Підприємства сьогодні повинні вміло адаптуватися до світових інтеграційних процесів. Внаслідок швидкого розвитку ринкових відносин, стрімкості та масштабності технологічних змін неможливо забезпечити конкурентоздатність компаній лише за рахунок використання матеріальних та фінансових ресурсів, які стають загальнодоступними для більшості економічних суб'єктів.

В умовах «інтелектуальної революції» успішне функціонування підприємств пов'язане із значним перевищенням частки нематеріальних активів над матеріальними. Поняття «нематеріальні активи» є досить різносторонньою категорією, що досліджується багатьма економістами-теоретиками, дослідниками та ін. Внаслідок цього в літературі існує значна кількість підходів до визначення цього досить місткого та широкого поняття.

Одні вчені розглядають нематеріальні активи у складі ресурсів підприємства як складову частину необоротних фондів, інші – як об'єкти інтелектуальної власності, окремі науковці досліджують сферу нематеріального виробництва. Окрім того, в деяких джерелах поряд з терміном «нематеріальні активи» використовують поняття «нематеріальні ресурси», «активи знань», «інтелектуальний капітал» та ін.

Вони трактуються по-різному: з позиції політекономії, економіки підприємства, бухгалтерського обліку, фінансів тощо. Нематеріальні активи розглядаються як немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року.

Також нематеріальним активом вважають немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та приносить дохід. При розгляді нематеріальних активів виходячи із їх складових, вважається, що нематеріальні активи є промисловою, інтелектуальною власністю та іншими аналогічними майновими правами.

Слід зазначити, що практично всі автори підкреслюють тривалий термін використання даного активу, а саме більше одного року або операційного циклу, однак в сучасних умовах господарювання використовується значна кількість невідчутних немонетарних активів, що можна віднести до нематеріальних, які мають строк корисного використання менше одного року.

Узагальнюючи наукові думки науковців щодо сутності поняття «нематеріальні активи» можна виділити три підходи для розкриття їх сутності, які наведені на рис. 1.



Рис. 1. Підходи до розуміння сутності нематеріальних активів

Використання кожного з таких підходів дозволяє встановити специфіку розуміння нематеріальних активів в юридичній, економічній та бухгалтерській сфері. Юридична сутність нематеріальних активів передбачає розгляд нематеріальних активів як майна, тобто сукупності виключних і невиключних майнових прав на нематеріальний актив. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в даному випадку виступає наявність права власності на них.

Трактування нематеріальних активів з юридичної точки зору наводиться в нормативних актах, поданих в табл. 1. Тобто до нематеріальних активів з юридичної точки зору відносяться майнові права на результати інтелектуальної діяльності, прирівняні до них за правовим режимом засоби індивідуалізації юридичних осіб, товарів, робіт та послуг (фірмові та комерційні найменування, торгові марки, знаки для товарів та послуг), а також інші подібні майнові права.

Юридичний підхід покладений в основу розуміння нематеріальних активів в нормативних актах щодо бухгалтерського обліку, що, на нашу думку, не дозволяє відобразити в бухгалтерському обліку всі наявні нематеріальні ресурси підприємства – весь його інтелектуальний капітал, та, відповідно, перешкоджає ефективному управлінню підприємством в умовах розвитку економіки.

Трактування поняття «нематеріальні активи» в юридичної точки зору

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» [29]	Нематеріальний актив – об’єкти інтелектуальної, у тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об’єктом права власності (ст. 1)
2	Податковий кодекс України [62]	Нематеріальні активи – 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 (ст. 14)

Актуальним напрямом досліджень в даній сфері є визнання в якості нематеріальних активів не лише об’єктів, на які наявні всі виключні права, а також і нематеріальних ресурсів підприємства, на які наявні лише окремі майнові права, наприклад, право володіння чи користування.

Економічна сутність нематеріальних активів передбачає розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів.

У сучасному економічному словнику нематеріальні активи визначаються як цінності, які належать підприємствам і організаціям, не є фізичними матеріальними об’єктами, уособлюють цінність у своїй фізичній суті, але мають вартісну та грошову оцінку завдяки можливості використання й отримання від них доходу. Характерною ознакою таких ресурсів є надзвичайна складність визначення величини майбутнього прибутку від їх використання [20, с.78].

Р.С. Каплан і Д.Р. Нортон зазначають, що нематеріальні активи – це основне джерело стійкого створення вартості. У дослідженні зазначається, що 40% ринкової вартості компанії не відображено в балансі, при цьому для компаній високотехнічних галузей ця цифра сягає 50%. Таким чином, до 50% цінності компанії припадає на не матеріалі активи [40, с.224].

Р.О. Мірошник вважає, що нематеріальні активи – це цінності, які належать підприємствам і організаціям, не є фізичними матеріальними об’єктами,

уособлюють цінність у своїй фізичній суті, але мають вартісну та грошову оцінку завдяки можливості використання й отримання від них доходу. Характерною ознакою таких ресурсів є відсутність матеріального носія та надзвичайна складність визначення величини майбутнього прибутку від їх використання [56, с.153].

Критерієм ідентифікації нематеріальних активів економічному трактуванні виступає здатність контролю над ними. Для цього не обов'язково мати на нього всі права, достатньо мати лише доступ.

Згідно економічного підходу під нематеріальними активами слід розглядати як виключні, так і невиключні майнові права. Даний підхід передбачає розгляд нематеріальних активів як сукупності нематеріальних активів (згідно чинних нормативних актів), які не є результатами інтелектуальної діяльності та інтелектуального капіталу підприємства.

Однак залишається невирішеним питання забезпечення єдиних підходів до економічної сутності нематеріальних активів, обґрунтування їх класифікації, ідентифікації, методів оцінки. До цього часу у бухгалтерів часто виникають проблеми з визнанням, правильною класифікацією та оцінкою нематеріальних активів. Помилково об'єкти нематеріальних активів відображуються як витрати, а витрати необґрунтовано обліковуються у складі нематеріальних активів.

Одним із важливих етапів дослідження є уточнення економічного змісту терміна «нематеріальні активи». На думку Сунь Лін, економічний зміст цієї категорії активів характеризують такі чинники: відсутність матеріально-речовинної структури; використання протягом тривалого періоду часу; реальна участь у фінансово-економічних процесах; яка виражається у функції впливу на підвищення ефективності діяльності підприємств; значна міра невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання; суттєва роль в інноваційних процесах [89, с.11].

Саме «значна міра невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання» та «суттєва роль в інноваційних процесах» є ключовими складовими першого підходу трактування економічної сутності нематеріальних

активів. Однак такий підхід характерний для більш ранніх досліджень. Коло нематеріальних активів постійно зростає, використовуються вони не лише в інноваційній діяльності, а майбутній прибуток від використання можна достовірно визначити.

Потрібно відзначити також певну обмеженість другого підходу визначення економічної сутності нематеріальних активів, який зауважує на відсутності матеріальної складової цього виду активу.

Американські вчені Є. Хендріксен та М. Ван Бреда наголошують, що нематеріальні активи являють собою об'єкти, які не мають речового втілення. Для того, щоб об'єкт був визнаний активом, необхідно, щоб його можна було виміряти, він був значущим і достовірним [92, с.376]. С. Грей та Б. Нідлз характеризують нематеріальні активи як довгострокові, які не мають фізичної форми, їх цінність проявляється в юридичних правах і привілеях власника, а також в отриманні ним економічних вигод у майбутньому [22, с.416].

Економічна природа нематеріальних активів, як стверджує І. Бігдан, проявляється в тому, що, не маючи фізичної субстанції, вони водночас є одним із видів ресурсів підприємства, являють певні права та переваги, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід. Зважаючи на відсутність матеріальної форми, нематеріальні активи стають відчутними тільки у процесі виробництва і реалізації продукції, при здійсненні управлінської діяльності. Лише у поєднанні із засобами та предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання [11, 8].

Такі визначення певним чином характеризують економічну сутність нематеріальних активів, але не є визначальними для віднесення об'єктів до цієї категорії, оскільки нематеріальні активи також можуть міститись у (або на) фізичній субстанції, наприклад, компакт-диск та ін. У такому випадку суб'єкт господарювання оцінює, який об'єкт є більш важливим. Якщо матеріальний носій має вартість набагато меншу, ніж вартість самого нематеріального активу, то в обліку визнається об'єкт – нематеріальний актив, а матеріальний актив є лише

засобом втілення нематеріального активу, носієм інформації щодо нематеріального активу.

Третій підхід (якого дотримується Л. Мельничук та ін.) визначає економічну сутність досліджуваної економічної категорії як сукупність прав розпоряджатися об'єктами інтелектуальної та промислової власності, які підприємство утримує з метою використання у господарській діяльності для отримання доходу [48, с.133]. Стосовно нематеріальних активів М. Климова зазначає: «До них належать лише авторські майнові й немайнові права, ділова репутація та організаційні видатки» [41, с.83]. Аналогічної позиції дотримуються Г. Азгальдов і Н. Карпова [1 с.36, с.151–153]. Такий підхід заслуговує на увагу, оскільки через відсутність у досліджуваної категорії матеріальної складової у фінансовій звітності підприємств відображуються саме права на об'єкти нематеріальних активів, а не об'єкти прав.

Бухгалтерська сутність нематеріальних активів передбачає розгляд нематеріальних активів з позиції бухгалтерських нормативних актів (табл. 2).

Таблиця 2

Поняття «нематеріальні активи» в бухгалтерських нормативних актах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [64]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
2	Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [33]	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року
3	Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів кіновиробництва [50]	Нематеріальний актив – 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

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО) 8 «Нематеріальні активи» (крім обліку негативного гудвілу,

методологія якого визначається П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Зазначений стандарт застосовується при обліку операцій із нематеріальними активами, що здійснюються з 01 січня 2000 р.

Норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності. Відповідно до даного положення нематеріальний актив – це немонетарний актив, який немає матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [64].

Аналогічне визначення нематеріальних активів наводять міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Згідно з МСБО 38 нематеріальний актив – немонетарний актив, який немає фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Відповідно, актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання [53].

На відміну від вітчизняного досвіду міжнародні стандарти фінансової звітності визначають нематеріальні активи як ідентифіковані немонетарні активи, які не мають фізичної форми. Поняття «нематеріальні активи» в обліку різних країн визначаються по-різному. В США нематеріальні активи, як правило, поділяються на специфічно ідентифіковані нематеріальні активи (наприклад, патенти, авторські права, ліцензії тощо), для яких можуть бути визначені витрати на придбання та термін корисного використання, і нематеріальні активи типу гудвіл, які дають фірмі певні права та привілеї, але для яких практично неможливо однозначно визначити витрати на придбання та термін корисного використання [13, с. 105].

У Франції до нематеріальних активів відноситься: витрати по заснуванню підприємства (організаційні витрати, витрати на рекламу, по випуску акцій та облігацій); витрати на дослідження та виготовлення нових виробів; вартість

ліцензій, «ноу-хау», моделей; вартість юридичного права на оренду основних засобів; вартість торгового знаку фірми чи торгової марки [13, с. 105].

Керуючись цим визначенням, необхідно виділити критерії віднесення активу до нематеріального та порівняти їх економічний зміст у вітчизняному та міжнародному законодавстві (табл. 3).

Таблиця 3

Критерії визнання нематеріальних активів

Критерій	Економічний зміст	
	П(С)БО	МСБО
Немонетарність	Немонетарні активи – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей (П(С)БО 19) [66]	Всі активи крім грошових коштів та активів, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей (п. 8 МСБО 38) [71]
Нематеріальність	Не містить визначення	Актив не має матеріальної форми. Матеріальний актив являється лише засобом втілення нематеріального активу, носієм інформації щодо нематеріального активу. Причому матеріальний носій має набагато меншу вартість, ніж вартість самого нематеріального активу (п. 4 МСБО 38) [71]
Ідентифікованість	Ідентифіковані активи та зобов'язання - придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених П(С)БО 2 [63]	Актив є ідентифікованим, якщо він: може бути відокремлений, тобто, його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань (п. 12 МСБО 38) [71]
Контрольованість	Не містить визначення	Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Необхідною умовою контролю ресурсів є наявність юридичних прав (п.13 МСБО 38) [71]
Отримання економічних вигод майбутньому	Не містить визначення	Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи (п. 17 МСБО 38) [71]
Вартість достовірно визначена	Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (пп. 10–18 П(С)БО 8) [64]	Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю (п. 24 МСБО 38) [71]

Через це критерії нематеріальних активів, згідно з П(С)БО, виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності цієї економічної категорії.

Потрібно порівняти критерії невизнання нематеріальних активів у національному та міжнародному законодавстві. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

а) згідно з П(С)БО:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок;

б) згідно з МСБО:

- етап дослідження;
- етап розробок;
- внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, перелік клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти.

У цілому, критерії невизнання об'єктів нематеріальними активами у національному та міжнародному законодавстві відрізняються лише в частинах: «витрати на підготовку та перепідготовку кадрів», які в МСБО однозначно відносяться до організаційних витрат і не потребують додаткових пояснень, та «витрати на рекламу та просування продукції на ринку», тому що в МСБО витрати на рекламу та маркетинг також є витратами періоду.

Окремо необхідно зауважити щодо невизнання нематеріальними активами витрат на створення торгових марок. У практичній діяльності підприємств, якщо на торгові марки отримано свідоцтво про виключне право власності, вони фактично є нематеріальними активами і можуть бути об'єктами продажу, оренди,

ліцензування. Однак у процесі узгодження національних стандартів із міжнародними до П(С)БО 8 було внесено зміни, що розширили перелік витрат, які не визнаються нематеріальними активами, включивши до них витрати на створення торгових марок без обмежень та коментарів. Однак відбулося викривлення трактування міжнародними стандартами термінів «бренд» та «назва бренду». У МСБО 38 (п. 37) зазначено, що під терміном «бренд» потрібно розуміти саме маркетингові витрати. Згідно з МСБО 38 не визнаються нематеріальними активами витрати на внутрішньо генеровані бренди, які не можна достовірно оцінити та відділити від вартості гудвілу, створеного всередині компанії. Якщо ж індивідуальну справедливу вартість активів можна достовірно оцінити, активи можна визнавати нематеріальними за умови, якщо їх можна ідентифікувати та вони мають визначені строки корисної експлуатації [54].

Таким чином, основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, які характеризують економічний зміст цієї категорії активів є: немонетарність, нематеріальність, ідентифікованість, підконтрольність, достовірна оцінка, можливість отримання економічних вигод у майбутньому, наявність документів на право власності, реальна участь у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Зазначена у визначенні можливість ідентифікації означає, що актив можна розпізнати як самостійну одиницю. Ідентифікований актив – це актив, який може бути розпізнаний у ряді інших активів, мати свої, лише йому властиві ознаки та характеристики [54]. Такий актив можна використовувати незалежно або у сукупності з іншими активами, відокремлювати від підприємства (продавати, передавати у користування тощо).

Тобто по відношенню до конкретного об'єкта нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його з сукупного майна, зафіксованого на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним. До складу нематеріальних активів, наприклад, не можуть бути віднесені інтелектуальні та ділові якості людини, її кваліфікацію та здатність до праці, оскільки вони виступають невідокремленою частиною свого носія і не

можуть бути використанні без нього. Здатність приносити економічні вимоги – це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

Однак використання такого «звуженого» бухгалтерського підходу не підтримується багатьма сучасними дослідниками, зокрема – Т. М. Банасько, Н. М. Головай, А. М. Козиревим, С. А. Кузубовим, С. Ф. Легенчуком, В. Л. Макаровим, Л. В. Нападовською, В. С. Ржаніциною, А. А. Фадєєвою та іншими.

На думку вчених, такий підхід не дозволяє забезпечити ефективне управління підприємством, яке базується на використанні інтелектуального капіталу. Одним із шляхів вирішення даної проблеми є необхідність розширення бухгалтерського розуміння нематеріальних активів. Це означає – здійснення переходу від «звуженого» бухгалтерського підходу, до «розширеного» бухгалтерського підходу, максимально наближеного до економічного розуміння сутності нематеріальних активів.

Недоліком в реалізації даного підходу є необхідність подолання перепон у визнанні нематеріальними активами об'єктів, наведених в п. 9 П(С)БО 8 (витрати на дослідження, витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, витрати на рекламу та просування продукції на ринку, витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини, витрати на підвищення ділової репутації підприємства, витрати на створення торгових марок (товарних знаків)) [64], частина з яких є витратами, в результаті капіталізації яких може бути створений нематеріальний актив в широкому розумінні.

Основним засобом подолання зазначеної перепони виступає принцип превалювання сутності над формою, за яким пріоритетною ціллю для бухгалтерського обліку є надання релевантної інформації про нематеріальні активи підприємства, що створює можливості для подолання наявних нормативних бар'єрів та удосконалення чинної бухгалтерської методології, чим підвищується інформативність фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Для найменування нематеріальних активів в широкому розумінні окремі дослідники використовують поняття «інтелектуальні активи». Однак, 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.

Щодо використання поняття «інтелектуальні активи» в бухгалтерському обліку, то, на нашу думку, слід дотримуватись підходу, виходячи з якого такі активи є лише частиною нематеріальних активів в широкому розумінні. Про це також відмічають І. В. Жураковська [26, с. 335] та С. Ф. Легенчук [48, с. 136].

Підходи до трактування нематеріальних активів в широкому та вузькому розумінні представлено на рис. 2.

ВИДИ ПІДХОДІВ ДО РОЗУМІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
у широкому розумінні	у вузькому розумінні
<p>Нематеріальні активи – це сукупність усіх невідчутних активів (включаючи інтелектуальний капітал та нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їх визнання активами згідно національних П(С)БО</p>	<p>Нематеріальні активи – це сукупність активів підприємства, що задовольняють критеріям їх визнання нематеріальними активами згідно національних П(С)БО</p>

Рис. 2. Підходи до розуміння нематеріальних активів

При використанні в бухгалтерському обліку категорії нематеріальних активів в широкому розумінні необхідно включати до складу об'єктів бухгалтерського обліку елементи (людський та клієнтський капітал підприємства), під які ще не пристосована бухгалтерська методологія. Це передбачає не тільки використання існуючих методів обліку стосовно нових об'єктів, а й удосконалення самої бухгалтерської методології із врахуванням їх специфіки.

Отже, можна зазначити, що:

- нематеріальні активи є права на ті або інші об'єкти нематеріального характеру, а не самі об'єкти;

- права, що визначаються як нематеріальні активи, можуть виникати тільки за умови наявності договорів (авторський договір, ліцензійний договір, договір закупівлі-продажу тощо), оскільки саме зі змісту договорів випливає, що підприємство набуває тих або інших прав і привілеїв. У цьому випадку дуже важливо, щоб у договорі були чітко визначені умови, за яких особа, що придбає ці права, може ними користуватися;

- права, що зараховуються на баланс як необоротні нематеріальні активи мають відповідати таким умовам: існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять на підприємство; собівартість активу можна достовірно оцінити. Таким чином, подальшим напрямком організації ефективного обліку нематеріальних активів є дослідження їх класифікації для цілей обліку й аналізу

2. Оцінка нематеріальних активів

Достовірне визначення первісної вартості нематеріальних активів має велике значення, оскільки вона є основою для встановлення амортизаційної, переоціненої, залишкової та ліквідаційної вартостей. Таким чином, етап первісної оцінки активів даного виду відчутно впливає на достовірність їх подальшого оцінювання (зокрема, на достовірність оцінки нематеріальних активів за їх наявності та використання, що зумовлено існуванням багатьох обставин та економічних наслідків, які можуть впливати на вартість об'єктів нематеріальних активів). Обґрунтована оцінка нематеріальних активів на цьому етапі є найважливішою, оскільки передбачає визначення їх вартості на момент прийняття управлінських рішень.

Вивчення діючої практики свідчить про існування двох видів оцінки нематеріальних активів: експертної та бухгалтерської. Отже, важливим аспектом дослідження є проведення детального аналізу кожного з них. Обов'язковість оцінки об'єктів майнових прав визначено ст. 7 Закону України «Про оцінку майна,

майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», затверджений 9.09.2004, № 1992-IV. Зокрема, обов'язкова оцінка майна за допомогою експертних методів здійснюється в разі [31]:

- створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності;
- реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);
- виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);
- визначення вартості внесків учасників і засновників господарського товариства, якщо до зазначеного товариства вноситься майно господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника із складу такого товариства;
- приватизації й іншого відчуження у випадках, встановлених законом, оренди, обміну, страхування державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;
- оподаткування майна згідно з законом;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом.

У свою чергу, порядок експертної оцінки нематеріальних активів регламентується Міжнародними стандартами оцінки (МСО-2001), стандартами TEGOVA-2000 (методичний посібник № 8 «Нематеріальні активи»), а також Національними стандартами № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» та № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав».

Виходячи з практики оцінки нематеріальних активів, а також із необхідності формалізації процедури розрахунку їх вартості (ціни), визначено такі особливості оцінки об'єктів нематеріальних активів:

1) Оцінка має бути цільовою. Практика бухгалтерського обліку сьогодні визнає дві найбільш поширені цілі вартісної оцінки нематеріальних активів (рис. 3).

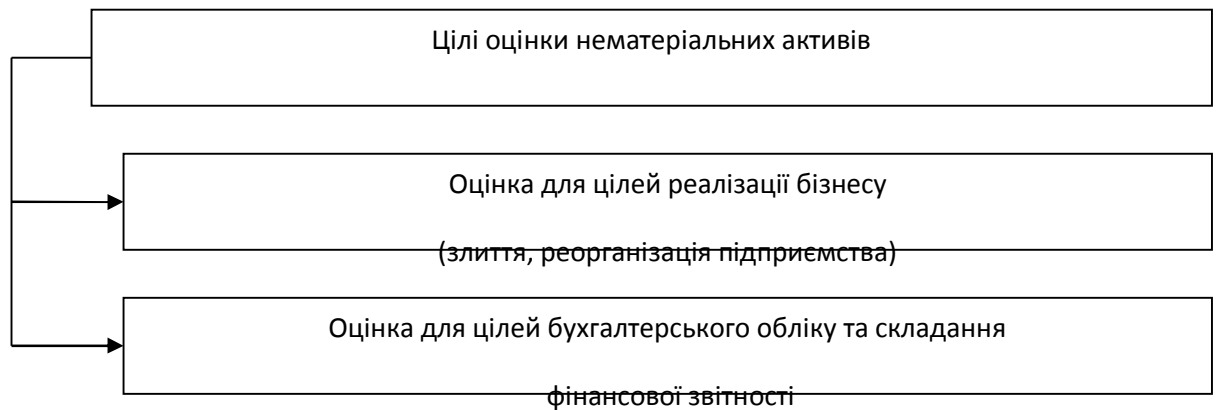


Рис. 3. Цілі оцінки нематеріальних активів

В першому випадку необхідність оцінки проявляється у разі придбання або продажу бізнесу; з'ясування співвідношення між елементами бізнесу (об'єднання підприємств; об'єднання бізнесу); фінансування проектів (інвестицій); страхування тощо, і зводиться до вартісного вимірювання абстрактних економічних категорій. При цьому, по-перше, ідентифікують нематеріальні об'єкти; а по-друге, визначають ефективність використання об'єкта оцінки. Рада з МСФЗ пропонує комплексний підхід до оцінки і обліку нематеріальних активів, придбаних при злитті бізнесу [71, с.325].

Так, визнання нематеріальних активів залежить від вимог обліку до реалізації бізнесу (злиття; реорганізація) та необхідності виділення всіх інших активів від гудвілу. Це стає очевидним із останньої редакції МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [55, с.469]. Крім того, МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» містить внутрішнє протиріччя відносно того, чи можуть активи, які задовольняють визначення нематеріального активу визнаватись окремо чи їх можна об'єднувати з іншими нематеріальними активами і додавати до балансової вартості даного об'єкту основних засобів з аналогічним строком корисного використання, або ж враховуватись при визначенні справедливої вартості відповідного зобов'язання.

2) Оцінка є дійсною лише на момент її проведення. При оцінці нематеріальних активів для цілей відображення в обліку та звітності згідно з МСФЗ важливе значення мають не лише загальні економічні погляди на зміст та характер об'єкта

оцінки, а й специфічний порядок формування оцінки активів в обліку і звітності (рис. 4).

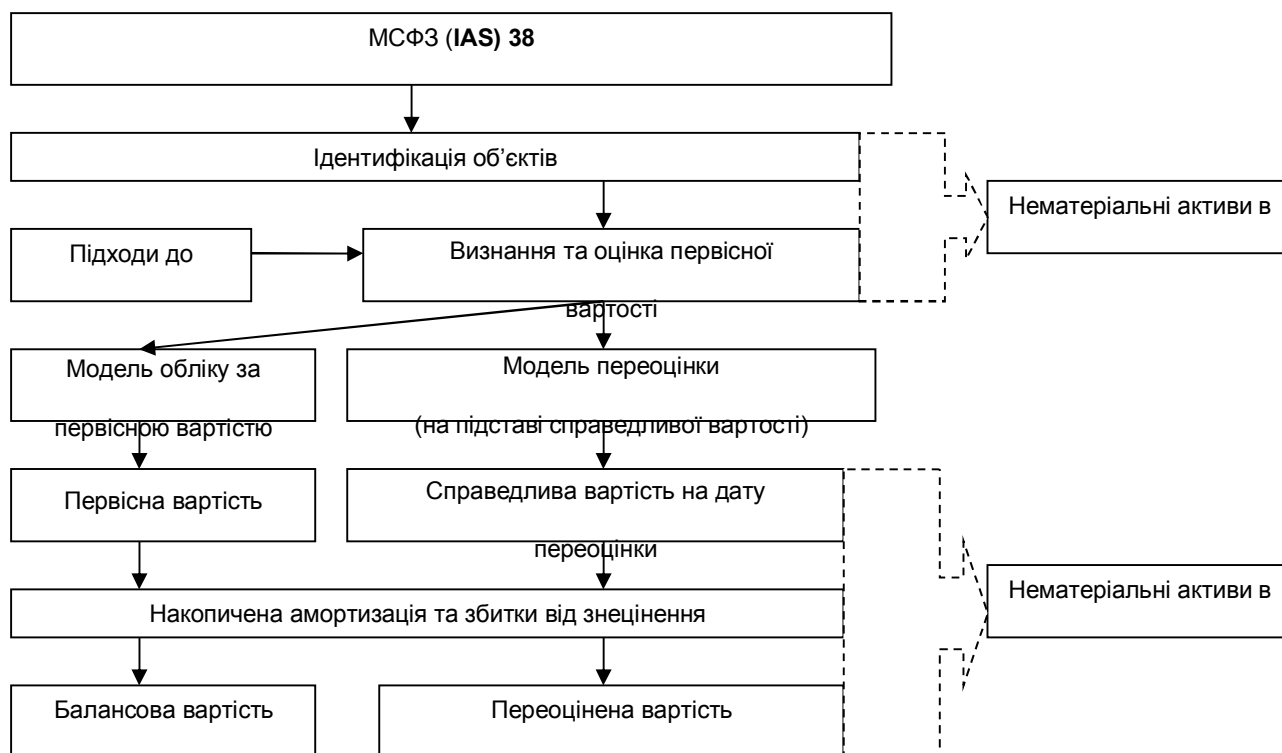


Рис. 4. Формування оцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку згідно з МСФЗ

Таким чином, відокремлено основні моменти оцінки нематеріальних активів в обліку в залежності від дати її проведення. Складність їх ідентифікації, визнання та визначення первісної вартісної нематеріальних активів зумовлено:

- різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких за законом має бути оригінальним;
- різними способами їхньої появи на підприємстві, наприклад, придбані окремо; придбані при об'єднанні бізнесу; отримані за рахунок державних дотацій; придбані в обмін на інші активи; створені власними силами;
- різними формами їхнього практичного використання на підприємстві;
- імовірнісним характером отриманих результатів вартісної оцінки.

Зазначимо, що первісна вартість нематеріальних активів в Україні визначається відповідно до п.11-18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», де наведено

складові формування первісної оцінки нематеріальних активів залежно від способу його отримання (табл. 5).

Таблиця 5

Оцінка нематеріальних активів у обліку та звітності по П(С)БО 8

Дата здійснення оцінки	Нематеріальні активи						
	Створені власними силами	Отримані іншим шляхом					
		З оплатою грошовими коштами	В обмін на подібний актив	В обмін на неподібний актив	Безплатно	Як внесок до статутного капіталу	При об'єднанні підприємств
1	2	3	4	5	6	7	8
В обліку							
При первісному визнанні (на дату здійснення господарської операції)	Первісна вартість						
	Прямі витрати на оплату праці + прямі матеріальні витрати + інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього активу	Ціна придбання – отримані знижки + непрямі податки на мита, що не відшкодовуються + інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Залишок вартість переданого активу (якщо вона дорівнює справедливій)	Справедлива вартість переданого активу (якщо вона менше його залишкової вартості)	Справедлива вартість переданого активу +(-) отримана(переда-на) сума грошових коштів	Справедлива вартість	Справедлива вартість узгодження з засновниками (учасниками)
В обліку (подальші витрати)							
Протягом звітного року	Первісна вартість нематеріального активу + Витрати на удосконалення нематеріальних активів, підвищення їх можливостей і термін корисної експлуатації, які сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.						
У фінансовій звітності (балансі)							
На дату балансу	Балансова вартість = Первісна (переоцінена) вартість – Знос (переоцінений знос)						

Підходи до оцінки первісної вартості нематеріальних активів різняться в залежності від способів надходження на підприємство і можуть бути такими:

- придбання окремо нематеріальних активів, за плату в інших підприємств і осіб – виходячи з фактично зроблених витрат по придбанню і приведенню у стан готовності цих об'єктів. Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням (витрати на захист тих чи інших прав, на консультації фахівців), а також витрати, пов'язані з доведенням до стану, у якому актив придатний для використання за призначенням;

- внесення засновниками в рахунок їхніх вкладів у статутний капітал підприємства – за домовленістю сторін або експертною оцінкою. При цьому експертна оцінка виступає поточною вартістю придбання нематеріальних активів;

- створення власними силами – за сумою витрат, до яких відносять: прямі витрати на оплату праці; прямі матеріальні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведення його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Щоправда, ці витрати формують первісну вартість нематеріального активу, якщо вони були понесені в період розробки. При цьому, інші непрямі витрати, що здійснені в результаті розробки, визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були понесені, та не беруть участі у формуванні первісної вартості;

- отримання безоплатно – за експертною оцінкою. В цьому разі експертна оцінка є стартовою або базовою величиною для визначення вартості нематеріального активу, як ресурсу, використання якого призведе до надходження економічних вигод у майбутньому;

- придбання в обмін на інші активи – за балансовою вартістю відданого активу (за умови, що вона є його справедливою вартістю). У разі обміну неподібними нематеріальними активами, отриманий об'єкт оцінюють за ринковими цінами та відображають в обліку за справедливою вартістю (за умови, що вона менша за його залишкову вартість). Якщо нематеріальні активи купуються в обмін на акції, їх вартість визначається як ринкова вартість акцій або як ринкова вартість нематеріальних активів, що отримуються, в залежності від того, що більш ймовірно;

- створення за рахунок засобів (дотацій) держави, обчислених за результатами інвентаризації – за відновленою вартістю. Така оцінка є визначенням вартості об'єкта нематеріальних активів, що буде виплачена у разі необхідності заміни відповідних нематеріальних активів.

Відповідно до вітчизняного законодавства, після первісного визнання за різних обставин та економічних наслідків, вартість об'єктів нематеріальних активів

може змінюватись (уточнюватись). Відтак формується відновлена (сучасна) або переоцінена (застосовується в бухгалтерському обліку) вартість.

Методи уточнення вартості активів підприємства ґрунтуються на основних принципах бухгалтерського обліку, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [73]. Критерії справедливої вартості наведені в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [66]. Де визначено, що для нематеріальних активів справедливою вартістю є поточна ринкова вартість, а за відсутністю такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації [66]. Це слід розуміти так: справедлива вартість визначається на активному ринку або за допомогою різних методів оцінки.

3) Оцінку нематеріальних активів в Україні проводять оцінювачі, які відповідають вимогам законодавства про оціночну діяльність: юридичні та фізичні особи; різні посередники, що мають знання і надають послуги в даній галузі в два етапи: по-перше, збір первинних даних про фактичний стан; по-друге, власне, оцінка нематеріального об'єкту. Відомі методики вартісної оцінки нематеріальних активів, придатні для різних цілей, не можна вважати універсальними завдяки різноманітності об'єктів оцінки, цілей та умов їх застосування.

Дослідження теоретичних основ оцінки нематеріальних об'єктів показує, що на практиці згідно до вітчизняних стандартів оцінки об'єктів прав інтелектуальної власності, використовують низку підходів і методів, поширених в оціночній діяльності (рис. 5), зокрема: дохідний, порівняльний (ринковий) та витратний.

На розмір (величину) ставок роялті впливає низька обставин, такими є: технічна цінність об'єкта ліцензії, економічна ефективність, стадія готовності до промислового використання, наявність і обсяг патентного захисту, обсяг переданих за ліцензією прав, обсяг переданої документації та ноу-хау, інжиніринговий супровід, кон'юнктура ринку, конкурентні пропозиції та інші ціноутворюючі чинники [37, с.123].

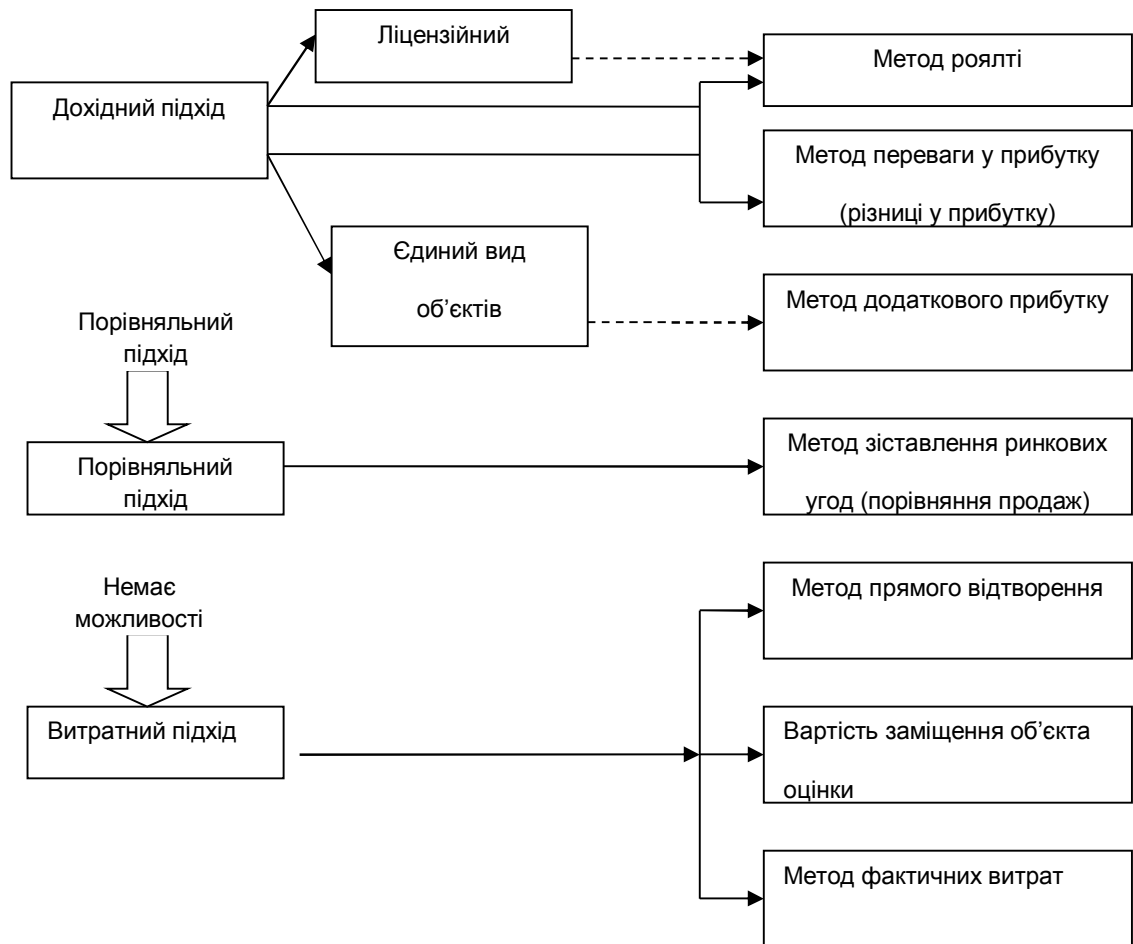


Рис. 5. Підходи до оцінки згідно з вітчизняним законодавством [75]

Наступним, дозволеним вітчизняним законодавством методом оцінки нематеріальних активів є метод переваги у прибутку (різниці у прибутку підприємств). Під перевагою у прибутку розуміють той додатковий прибуток до оподаткування, який отримує підприємство при наявності певного нематеріального активу, що порівнюється з прибутком підприємством, які не володіють таким активом. Цей метод є різновидом методу дисконтування (капіталізації) грошових потоків, за такий потік приймається чистий надлишковий прибуток, генерований у певному періоді нематеріальним активом. Джерелом такого прибутку може бути: по-перше, збільшення ціни реалізації одиниці продукції (товарів, робіт, послуг); по-друге, збільшення обсягу реалізації товарів, робіт або послуг; по-третє, скорочення витрат, пов'язаних з виробництвом або реалізацією [75].

Метод додаткового прибутку застосовують у разі, якщо прогнозується постійний за величиною і однаковий за періодами прогнозування чистий

операційний дохід, одержання якого не обмежується у часі. Він передбачає пряму капіталізацію додаткового прибутку, отриманого в результаті використання нематеріального активу понад середній прибуток, який отримують подібні суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають переваги володіння такими майновими правами.

Метод прямого відновлення передбачає, що відновлювана вартість активу визначає суму витрат, необхідних для створення нової точної копії оцінюваного активу. Такий метод можна вважати ефективним методом розрахунку вартості унікальних нематеріальних активів. Метод прямого відтворення ґрунтується на визначенні поточної вартості витрат, пов'язаних із створенням (розробленням) або придбанням на дату оцінки майнових прав, які оцінюються, приведенням об'єкта в стан, що забезпечує його найбільш ефективно використання, з урахуванням витрат на правову охорону, маркетингові дослідження, рекламу тощо.

Метод вартості заміщення ґрунтується на принципі заміщення, згідно з яким максимальна вартість об'єкта визначається мінімальною ціною, яку треба заплатити при придбанні активу аналогічної корисності або з аналогічною споживчою вартістю. Метод заміщення застосовується для оцінки майнових прав, заміщення яких можливе та економічно доцільне. Вартість заміщення визначається на підставі інформації про поточну вартість витрат станом на дату оцінки на створення (розроблення) або придбання, приведення об'єкта, подібного до об'єкта, який оцінюються і який за своїми споживчими, функціональними, економічними показниками може бути йому рівноцінною заміною, в такий стан, що забезпечує його найбільш ефективно використання, а також інформації про витрати, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень і рекламою подібного об'єкта.

Метод фактичних витрат передбачає оцінку нематеріального активу виходячи із фактично понесених витрат на його придбання або створення відповідно до положень бухгалтерських стандартів.

Порівняльний підхід до оцінки застосовується у разі наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку подібних об'єктів та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти. У разі

застосування порівняльного підходу до оцінки, подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, галузі (сфери) застосування, економічних, функціональних та інших факторів. До таких факторів, зокрема, належать наявність правової охорони; умови фінансування об'єкту оцінки; галузь використання; функціональні, споживчі характеристики; рівень його новизни; строк корисного використання; придатність до промислового (комерційного) використання. При цьому дуже важко підібрати повні аналоги оцінюваних об'єктів, тому порівняння здійснюють, як правило, за окремими розрахунковими параметрами. За наявності відповідних умов метод зіставлення ринкових угод дає змогу визначити найбільш точну справедливую вартість.

4) Практичне використання ринкового підходу та визначення справедливої вартості для різних видів активів було розпочато з переведенням фінансової звітності вітчизняних підприємств на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Щоб здійснити подібну трансформацію, всі активи, в тому числі і нематеріальні, та зобов'язання згідно положень МСФЗ потрібно відображати за справедливою вартістю. Загальні підходи до оцінки нематеріальних активів подано на рис. 6.

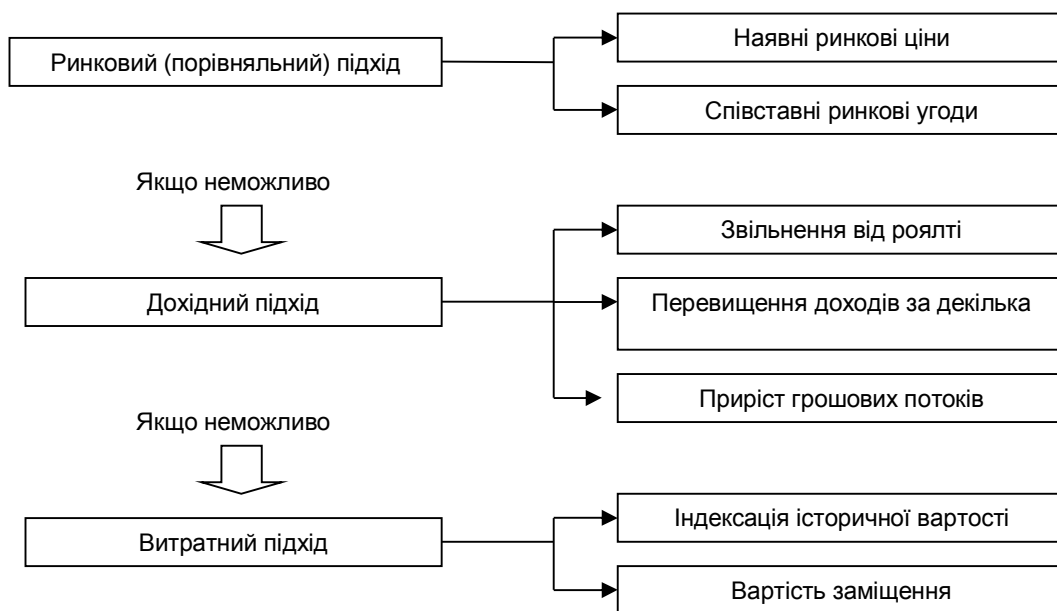


Рис. 6. Підходи до оцінки нематеріальних активів згідно з МСФЗ [55, с.465]

Справедлива вартість нематеріального активу визначається шляхом аналізу аналогічних нематеріальних активів, які нещодавно були продані або здані в оренду, після чого данні угоди порівнюють з нематеріальними активом, який необхідно оцінити. Міжнародні стандарти оцінки трактують поняття «справедливої вартості» як деяку суму, за допомогою якої зацікавлені та обізнані сторони угоди можуть розраховуватися за зобов'язаннями або сплатити за актив.

МСФЗ (IAS) 38 вимагає оцінювати нематеріальні активи спираючись на інформацію активного ринку. Далі в стандарті зазначено, що котирування цін на активному ринку дають найбільш надійну оцінку справедливої вартості нематеріальних активів. Найважливіша ринкова ціна є поточною ціною пропозиції. Якщо поточні ціни пропозиції відсутні, то ціна останньої угоди може стати основою для оцінки справедливої вартості за умови, що немає суттєвих змін в економічних обставинах між датою угоди і датою, на яку оцінюється справедлива вартість активу [72, с. 549].

Однак МСФЗ 38 звертає увагу на те, що активний ринок не існує для торгових марок, газетних назв, прав на музичні твори і прав публікацій тощо. Якщо активного ринку не існує, нематеріальні активи слід оцінювати виходячи із суми, яку заплатило б підприємство за дані активи в рамках комерційної угоди між незалежними, добре інформованими і бажаючими здійснити таку операцію сторонами, на підставі існуючої інформації, що заслуговує найбільшої довіри. При визначенні даної суми слід розглядати результати останніх угод з аналогічними активами.

Основні поняття, логіка формування бази для розрахунків та порядок проведення необхідних процедур при визначенні справедливої вартості викладені у МСФЗ та Міжнародних стандартах оцінки. При цьому, кожен із зазначених видів оцінки застосовується відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів нематеріальних активів (табл. 5).

Насамперед треба вказати на виникнення низки спірних моментів під час визнання в обліку тих нематеріальних активів, що надішли на підприємство за справедливою вартістю.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість - це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [64]. При цьому справедлива вартість нематеріальних активів визначається через її прирівнювання до поточної ринкової вартості (вартості, за якою можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу).

Таблиця 5

Порівняльна характеристика підходів до оцінки нематеріальних активів

Характеристики підходів до оцінки	Підходи до оцінки нематеріальних активів		
	Витратний	Порівняльний (ринковий)	Дохідний
Методи оцінки нематеріальних активів	1.Метод вартості заміщення 2.Метод відновлювальної вартості 3.Метод історичних Витрат	1.Метод прямого аналізу порівняння продаж 2.Метод якісного аналізу для коригування даних 3.Метод параметричної оцінки	1.Метод переваги у прибутку 2. Методи переваги у видатках (метод виграшу у собівартості, метод «звільнення від роялті», метод виділення долі прибутку, що приходить на нематеріальні активи, метод опціонів)
До чого прирівнюється вартість оцінюваних нематеріальних активів	до затрат на створення співставного по корисності нематеріального активу	до найбільш ймовірної на визначеному сегменті ринку ціни співставного по корисності нематеріального активу, що продається в умовах чистої угоди	до доходів від використання тих нематеріальних активів, що оцінюються
Основні переваги Підходу	універсальність (може бути застосованим до будь-яких нематеріальних активів (у тому числі нових))	є найбільш точним за умови достатнього обсягу ринкової інформації)	універсальність (може бути застосованим до будь-яких нематеріальних активів, що приносять економічну вигоду)
Основні недоліки Підходу	оцінка, отримана за допомогою такого методу, рідко відповідає дійсній вартості нематеріальних активів	може бути застосованим лише до нематеріальних активів, щодо яких існує достатньо розвинений активний ринок	характеризується складністю отримання необхідної інформації та широким застосуванням даних, отриманих на основі прогнозів та експертним шляхом

У разі відсутності такої вартості справедливою вартістю нематеріальних активів вважається оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації [64]. Як у першому, так і в другому випадку передбачається застосування експертних методів оцінки, оскільки вони ґрунтуються саме на визначенні ринкової або неринкової вартості нематеріальних активів. У свою чергу, положення чинного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не враховує практично повної відсутності розвинутого активного ринку переважної більшості їх видів у разі переоцінки таких об'єктів за справедливою вартістю.

Таким чином, обґрунтованим буде врахування положень п. 1.20 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», а також за вимогами п. 19 «Національного стандарту оцінки майна» № 1, які у разі відсутності активного ринку, передбачають застосування неринкових видів вартості (а саме вартості заміщення, вартості відтворення, залишкової вартості заміщення (відтворення), вартості у використанні, споживчої вартості, вартості ліквідації, інвестиційної вартості, спеціальної вартості, ліквідаційної вартості, чистої вартості реалізації, оціночної вартості та ін.).

Отже, у разі неможливості визначення ринкової вартості нематеріальних активів з огляду на відсутність необхідної інформації або на її недоступність, доцільно використовувати експертні методи оцінки для неринкових видів вартості (витратний, дохідний), у тому числі метод ціни перепродажу (наступного продажу) таких об'єктів.

5) Оцінка може проводитися декількома методами за процедурою, сформованою на базі моделі оцінки. Це зумовлено тим, що деякі об'єкти інтелектуальної власності є складними та багатовитратними, а по деяким задані вихідні данні взагалі відсутні. Отже, МСФЗ 38 визнає, що підприємства, які постійно беруть участь в купівлі-продажу унікальних нематеріальних активів, можуть мати розвинену методіку опосередкованої оцінки справедливої вартості, ціллю такої методіки є оцінка справедливої вартості. Така методіка може включати застосування коефіцієнтів, які відображають поточні ринкові угоди, до

показників, які визначають рентабельність активів (таких, як виручка, доля ринку і операційний прибуток), або до надходжень в формі роялті, які можуть бути отримані від передачі нематеріального активу іншій стороні по ліцензії при угоді на стандартних ринкових умовах; або дисконтування майбутнього чистого руху грошових засобів від активу.

Таким чином, вибір методів розрахунку залежить від приналежності того або іншого активу до конкретної групи. При цьому декількох підходів до оцінки того самого нематеріального активу положення Міжнародні стандарти оцінки та МСФЗ не вимагають.

Проведений аналіз підходів до оцінки нематеріальних активів згідно національних П(С)БО та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ та американських стандартів GAAP) дозволив виявити існування відмінностей між підходами, що полягають як в порядку проведення самої оцінки, так і в методах, які використовуються для її здійснення.

Згідно національних П(С)БО підхід до оцінки конкретного нематеріального активу залежить від шляху надходження його на підприємство, що зумовлює виникнення проблеми асиметричності бухгалтерської інформації стосовно нематеріальних активів, яка призводить до введення в оману користувачів інформації про нематеріальні активи та не дозволяє забезпечити прийняття ними ефективних управлінських рішень. Для вирішення існуючої проблеми запропоновано два підходи: розширення переліку об'єктів нематеріальних активів та статей затрат, що включатимуться до складу їх первісної вартості; пошук нових підходів до оцінки нематеріальних активів на основі врахування зарубіжного досвіду та їх адаптації з врахуванням особливостей національної системи бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз міжнародних стандартів оцінки в частині нематеріальних активів дозволив встановити, що на відміну від стандартів, які регулюють їх бухгалтерське відображення (П(С)БО, МСФЗ, американські стандарти GAAP), міжнародні стандарти оцінки нематеріальних активів створені для широкого кола цілей застосування оцінки, зокрема: закріплюють більш детальні і узагальнюючі

класифікації нематеріальних активів; враховують різноманітні критерії оцінки (правовий, поведінковий і фінансовий); виділяють різноманітні підходи до оцінки з варіаціями методів в межах кожного з них.

Виходячи з цього, окремі положення міжнародних стандартів оцінки можуть використовуватись в бухгалтерському обліку для оцінки нематеріальних активів в тому випадку, коли вони не суперечать бухгалтерським стандартам.

3. Національні та міжнародні особливості обліку нематеріальних активів

Однією з найголовніших проблем відображення в обліку нематеріальних активів є неправильне та неповне розуміння поняття «нематеріальні активи», що призвело до того, що в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Плані рахунків бухгалтерського обліку наведені об'єкти, які лише частково можна віднести до складу нематеріальних активів.

Якщо ретельно розглянути рахунок 12 «Нематеріальні активи», його субрахунки (табл. 6) та їх зміст, що наведений у П(С)БО 8, то можна зробити висновок, що деякі наведені об'єкти не відповідають категорії нематеріальні активи, та не можуть бути віднесені до них.

Порядок облікових записів щодо надходження нематеріальних активів визначається виходячи з джерела такого надходження. Підприємства можуть створювати нематеріальні активи власними силами, купувати за грошові кошти, одержувати безкоштовно, в обмін на інші об'єкти.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на Баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу 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 нематеріального активу доведенням до стану, у якому він придатний для використання.

Субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» за Планом рахунків та
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 «Права користування майном»	Права користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 «Права на знаки для товарів і послуг»	Права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви тощо
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, «ноу-хау», захист від недобросовісної конкуренції тощо
125 «Авторські і суміжні з ними права»	Права на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо
126	Відмінили наказом Міністерства Фінансів № 1012 від 09.12.2002
127 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок банку.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. При придбанні нематеріального активу в обмін на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює

залишкової вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то у цьому випадку, первісна вартість придбаного нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу.

Різниця між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включена до витрат звітного періоду. Початкова вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану (отриману) при обміні. У випадку придбання нематеріальних активів за гроші в обліку формуватимуться наступні проведення.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримки об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Загальну схему облікових операцій щодо створення нематеріального активу наведено на рис. 7.



Рис. 7. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку у випадку створення нематеріального активу підприємством

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється внаслідок:

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на них);
- реалізації права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на самі нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- безплатної передачі об'єкта нематеріальних активів у власність інших суб'єктів господарювання;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів за ініціативою власників;
- нестачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації.

В кожному із зазначених випадків виконується традиційна схема списання вартості нематеріальних активів, яка подана на рис. 8:



Рис. 8. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку у випадку вибуття (реалізації) нематеріального активу

Доцільно більш детально зупинитися на розгляді субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи». У п.1 ст.324 Цивільного кодексу України (ЦКУ) зазначається «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, що перебувають у межах території України, природні ресурси її континентального шельфу... є об'єктами права власності українського народу». Проте, «від імені українського народу право власника здійснюють органи державної влади й органи місцевого самоврядування в межах, установлених Конституцією України» (п. 2, ст. 324 ЦКУ) [59, с.445].

Природні ресурси – матеріальний об'єкт, а право користування ними – лише дозвіл органів державної влади (ліцензія або рішення органів державної влади), що саме по собі не може бути використане у виробництві, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам, тому не може бути активом. Проте щоб одержати такий дозвіл необхідно понести певні витрати. Ці витрати у

бухгалтерському обліку доцільно відображати не як матеріальний актив, а як витрати майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Інша справа, коли мова йде про право користування геологічною й іншою інформацією про природне середовище. Якщо у підприємства виникає потреба у володінні правом користування інформацією, то дане право може бути визнане об'єктом обліку у випадку, якщо зазначена інформація має комерційну цінність та доступ до неї обмежений, тобто якщо інформація є комерційною таємницею.

Комерційна таємниця відповідно до діючого законодавства є об'єктом інтелектуальної власності, тож має бути визнана складовою нематеріальних активів.

Щодо субрахунку 122 «Право користування майном», то слід наголосити, що право користування чужим майном (сервітут, або емфітевзис) може бути встановлене щодо земельної ділянки, інших природних ресурсів (земельний сервітут) або іншого нерухомого майна й виникає з моменту державної реєстрації договору про встановлення сервітуту. Право користування майном аналогічно, як і право користування природними ресурсами, слід визнати як сукупність певних витрат, тож в обліку мають відображатись аналогічно, як витрати майбутніх періодів, тобто на рахунку 39.

Таким чином, вартість придбаного права не що інше, як сукупність понесених витрат, від яких очікується отримання доходу в майбутніх періодах. Тож, по логіці ці витрати мають відображатись на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а отримання очікуваного доходу від придбаних прав на рахунку «Доходи майбутніх періодів» (табл. 7).

Субрахунки 121, 122 доцільно віднести до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а рахунок 12 доповнити субрахунками, які б дозволили вести облік у розрізі окремих груп об'єктів інтелектуальної власності, що в свою чергу суттєво наблизить облік нематеріальних активів до норм і принципів Європейського співтовариства [90, с.14].

Субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» з урахуванням трансформації

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 «Засоби індивідуалізації»	Знаки для товарів і послуг, фірмові найменування
122 «Об'єкти промислової власності»	Винаходи, корисні моделі, промислові зразки, топографії інтегральних мікросхем
123 «Об'єкти авторського та суміжного права»	Твори літератури та художні твори, комп'ютерні програми, бази даних, виконання творів, фонограми і відеограми, передачі (програми) організацій віщання
124 «Об'єкти науково-технічної інформації»	Селекційні досягнення (сорти рослин, породи тварин), раціоналізаторські пропозиції, наукові відкриття
125 «Комерційна таємниця»	
126 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Таким чином, ведення обліку нематеріальних активів доцільно вести за оновленою структурою субрахунків враховуючи трансформацію субрахунків, відображену на рис. 9.

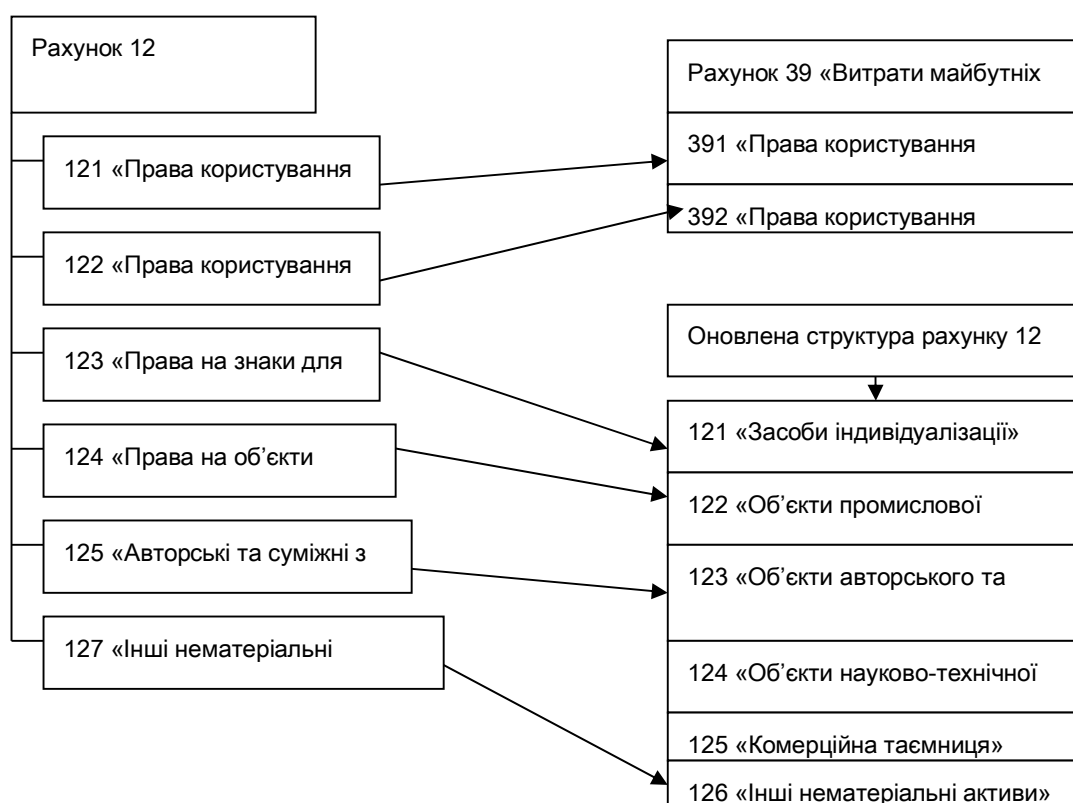


Рис. 9. Схема трансформації субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Окрім відображення нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» їх облік може вестися і на позабалансових рахунках.

4. Відображення інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства

Очевидним є те, що показники, відображені в звітності, мають в повному обсязі задовольняти інформаційні потреби користувачів, у тому числі щодо нематеріальних активів. Недостатньо налагоджений механізм збирання інформації про нематеріальні активи і витрати на дослідження та розробки зумовлюють потребу в дослідженні всіх форм звітності на наявність в них даних з метою формування основних аналітичних показників наявності й використання нематеріальних активів підприємства.

Об'єкти нематеріальних активів, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнюються у фінансовій і статистичній звітності підприємств. Проаналізуємо основні форми фінансової звітності, в яких відображено нематеріальні активи та об'єкти права інтелектуальної власності (табл. 8).

Фінансова звітність містить багато узагальненої інформації про всі необоротні активи, основні засоби і нематеріальні активи. Проте в жодній із форм звітності немає даних про витрати, пов'язані з нематеріальними активами, хоча саме ці показники характеризують інноваційну активність підприємства.

Найбільш детальні дані про нематеріальні активи наводяться у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5), затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [72].

У розкритті інформації щодо нематеріальних активів у Примітках до фінансових звітів є така інформація:

1. Вартість первісна або переоцінена, за якою нематеріальні активи відображені в балансі.
2. Методи амортизації та діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів.
3. Наявність та рух у звітному році:

Відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств
(до внесення змін у форми звітності)

Форма звітності	Показник	Код рядка	Узагальнені дані про всі необоротні активи	Дані про нематеріальні активи	Дані про інтелектуальну власність
Баланс (ф. № 1)	Залишкова вартість нематеріальних активів	010		×	
	Первісна вартість нематеріальних активів	011		×	
	Знос нематеріальних активів	012		×	
	Інші необоротні активи	070	×		
Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	Собівартість реалізованих, списаних необоротних акти-Вів	160	×		
	Дохід від реалізації необоротних активів	130	×		
	Амортизація необоротних активів	260	×		
Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	Амортизація	020	×		
	Надходження коштів від реалізації необоротних активів	190	×		
	Придбані за грошові кошти необоротні активи	250	×		
Звіт про власний капітал (ф. № 4)	Дооцінка нематеріальних активів	100		×	
	Уцінка нематеріальних активів	110		×	
	Безкоштовно отримані необоротні активи	270	×		
Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	Вартість на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахована амортизація, втрати від зменшення корисності, інші зміни вартості, вартість на кінець року нематеріальних активів за класифікаційними групами				
	Права користування природними ресурсами	010		×	
	Права користування майном	020		×	
	Права на комерційне позначення	030		×	×
	Права на об'єкти промислової власності	040		×	×
	Авторське право та суміжні з ним права	050		×	×
	Інші нематеріальні активи	070		×	
	Р а з о м нематеріальних активів	080		×	
	Вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	081		×	
	Вартість оформлених у заставу нематеріальних активів	082		×	
	Вартість створених підприємством нематеріальних активів	083		×	×
	Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084		×	
	Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	085		×	
	Придбання (створення) нематеріальних активів	310		×	
	Доходи і витрати від реалізації необоротних активів	580	×		
	Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	610	×		
	Витрати від списання необоротних активів	620	×		
Амортизація необоротних активів	1300	×			
Придбання (створення) нематеріальних активів	1314		×		

а) первісна (переоцінена вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок звітного року;

б) первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих внаслідок об'єднання підприємств;

в) сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів внаслідок переоцінки;

г) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули;

д) сума нарахованої амортизації;

е) сума втрат від зменшення корисності відображена у звіті про фінансові результати у звітному періоді;

ж) інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу нематеріальних активів;

з) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

4. У Примітках до фінансової звітності наводиться також така інформація:

а) вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;

б) вартість переданих у заставу нематеріальних активів;

в) сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;

г) загальна сума витрат на дослідження та розроблення, включена до складу витрат звітного періоду;

д) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Проте, із затвердженням нових форм фінансової звітності змінилися й показники, які стосуються нематеріальних активів. Перш за все змін зазнала нумерація кодів рядків – з трьохзначної вона стала чотирьохзначна. Назва першої форми звітності змінена на «Звіт про фінансовий стан», у якому видалена стаття «Залишкова вартість нематеріальних активів», а замість неї запровадження стаття 1000 «Нематеріальні активи». Для статей «Первісна вартість нематеріальних активів», «Знос нематеріальних активів» та «Інші необоротні активи» змінено номери кодів рядків на 1001, 1002 та 1090 відповідно. У новому Звіті про сукупний дохід (Звіті про фінансові результати) інформація про вартість реалізованих нематеріальних активів відображається у статті «Інші операційні доходи» замість старої статті 2120 «Дохід від реалізації необоротних активів». Також появилася

стаття 2400 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», яка взята із старого «Звіту про власний капітал».

Запровадження двох нових видів «Звіту про рух грошових коштів», які можуть складатися за прямим або непрямим методом також вплинуло на відображення у них нематеріальних активів. Зникли статті «Амортизація», «Надходження коштів від реалізації необоротних активів», «Придбані за грошові кошти необоротні активи», на місце яких запроваджені нові статті 3505 «Коригування на амортизацію необоротних активів», 3205 «Надходження від реалізації необоротних активів», 3255 «Витрачання на придбання необоротних активів», які перебрали на себе функції аналогічних статей старих форм звітів.

Щодо звіту про власний капітал, то в ньому відтепер немає інформації про дооцінки чи уцінку нематеріальних активів. Інформація про переоцінку активів нематеріальної природи міститься у Звіті про сукупний дохід у статті 2400 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів». Порядок відображення інформації про нематеріальні активи у нових формах звітності продемонстровано у табл. 3. 2. Основною перевагою новацій у формуванні звітності є можливість доповнення регламентованих форм звітності додатковими рядками, що значно розширює аналітичність звітної інформації щодо нематеріальних активів.

У ф. № 5 фінансової звітності відображують сальдо по рахунку 12 «Нематеріальні активи» (рядки 010–012 Балансу), аналітику по цьому рахунку (рядки 010–070 Приміток), вибірку по субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (рядки 083–084 Приміток), з позабалансових – тільки рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані», на якому ведуть облік нематеріальних активів підприємства, оформлених договорами застави (рядок 082 Приміток).

Усі підприємства додатково до приміток зазначають, за якою вартістю (первісною чи переоціненою) нематеріальні активи відображують у балансі.

Відображення нематеріальних активів у нових формах фінансової звітності

Форма звітності	Показник	Код рядка	Узагальнені дані про всі необоротні активи	Дані про нематеріальні активи	Дані про інтелектуальну власність
Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1)	Нематеріальні активи	1000		×	
	Первісна вартість нематеріальних активів	1001		×	
	Знос нематеріальних активів	1002		×	
	Інші необоротні активи	1090	×		
Звіт про сукупний дохід (ф. № 2)	Інші операційні доходи	2120	×		
	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	×		
	Амортизація	2515	×		
Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (ф. № 3)	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	×		
	Витрачання на придбання необоротних активів	3255	×		
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (ф. № 3)	Коригування на амортизацію необоротних активів	3505	×		
	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	×		
	Витрачання на придбання необоротних активів	3255	×		
Звіт про власний капітал (ф. № 4)	Відсутні згадування про нематеріальні активи				

Підприємства, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, відповідно до наказу Міністерства фінансів від 29.11.2000 р. № 302 [72], подають у довільній формі додаткову інформацію про нематеріальні активи, передбачену П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [64], але не відображену в примітках. Фінансова звітність акціонерних підприємств, банків, страхових компаній та інших організацій, які оприлюднюють свою звітність, додатково містить інформацію про створені нематеріальні активи на підприємстві по групах. Це дає змогу оцінити зміну нематеріальних активів та обсяги вкладених коштів у розробку інтелектуальних продуктів.

5. Аудит нематеріальних активів

Аудит нематеріальних активів, як і інших об'єктів обліку, має здійснюватися відповідно до аудиторських стандартів, де сформульовані єдині базові вимоги до якості аудиту, що забезпечують при їх дотриманні рівень гарантії результатів аудиторської перевірки. Аудитору слід пам'ятати, що перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів.

Проведення інвентаризації нематеріальних активів починається з визначення правильності віднесення сум, що обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», саме до складу нематеріальних активів, після чого проводиться перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, наявності документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права.

Аудитору слід перевірити, щоб до складу визнаних підприємством необоротних активів не були включені створені підприємством об'єкти, які не визнаються як необоротні активи (гудвіл, газетні заголовки, назви видань, список клієнтури та інші об'єкти).

Щодо інших нематеріальних активів, то аудитор повинен проаналізувати процес їх створення за фазами дослідження і розробки з метою правильності їх визнання як активів підприємства. При цьому аудитор має врахувати, що будь-які нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнаються як активи підприємства, і тому витрати на проведення дослідження мають бути списані й відображені у складі інших витрат операційної діяльності в тому періоді, в якому вони виникли.

Перевірка визнання нематеріальних активів, отриманих у результаті розробки, здійснюється через встановлення дотримання визначених умов. За відсутності таких умов витрати, понесені підприємством у процесі розробки, відображуються в складі інших витрат операційної діяльності підприємства.

Аудитор має перевірити факт наявності об'єктів нематеріальних активів документації, в якій цей об'єкт описаний, зображений або іншим способом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на даному етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства. Необхідно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Характерною особливістю об'єктів промислової власності є наявність охоронних документів, які підтверджують права на них; патентів на винаходи і промислові зразки, свідоцтв на корисні моделі, програми ЕОМ, топологій інтегральних та інших мікросхем. Тому наступним етапом аудиту є перевірка реальності охоронних документів.

Перевірка реальності охоронних документів потребує участі кваліфікованих фахівців-консультантів, спроможних здійснити їх об'єктивну експертизу.

Наступним етапом аудиту є перевірка документів, що підтверджують права підприємства на дані об'єкти промислової власності. При цьому можливі три основних варіанти появи прав на об'єкти промислової власності:

- об'єкти були створені безпосередньо на підприємстві або на його замовлення (при фінансуванні розробок підприємством) і тому спочатку підприємство володіє правом власності (майновими правами) на дані об'єкти та винятковими правами на їх використання;

- об'єкти були створені на іншому підприємстві, а потім права на них були повністю передані даному підприємству;

- підприємство отримало від інших патентовласників офіційний дозвіл (ліцензію) на право використання об'єктів промислової власності. У цьому випадку необхідна наявність ліцензійних угод (договорів).

Основним змістом даного етапу є перевірка дійсності прав підприємства на інтелектуальну власність, обсягу прав підприємства (передається об'єкт у власність підприємства або тільки у тимчасове використання), строків володіння правами й інших основних договірних умов використання таких об'єктів.

Аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. За даними бухгалтерського обліку досліджується вартість нематеріальних активів з урахуванням того, що первісна вартість їх складається із фактичних витрат на придбання та приведення у стан готовності до використання. Слід звернути увагу, що витрати на сплату відсотків за кредит згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не включаються до первісної вартості нематеріальних активів. Важливим для аудиту є правильність відображення в обліку та звітності операцій, придбання (за плату та безоплатно) нематеріальних активів з урахуванням нарахованого й сплаченого податку на додану вартість. Аудитор перевіряє вихідні документи про надходження нематеріальних активів, правильність їх оцінки, встановлення норм амортизаційних відрахувань, а також відповідність підтверджувальних документів на майнові права підприємства. Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Особливе місце під час аудиторської перевірки нематеріальних активів відводиться нарахуванню та відображенню їх накопиченої амортизації. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації по нематеріальних активах здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більш як 20 років.

Аудитор встановлює правильність переліку нематеріальних активів, на які підприємство нараховує амортизацію, визначення норми амортизації за строком їх корисного використання, перевіряє правильність нарахування накопиченої амортизації і достовірність відображення у бухгалтерському обліку.

По всіх нематеріальних активах необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку їх використання. На підприємстві має бути встановлена наявність документів з докладним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

Завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Об'єктом аудиторської перевірки є правильність списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням накопиченої амортизації. Особливо ретельно перевіряють відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів. У разі виявлення недостач необхідно встановити розмір збитку від крадіжок, знищення, псування нематеріальних активів, а також винних у цьому осіб та з'ясувати правильність нарахування сум для утримання й відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. За кожним напрямом перевірки нематеріальних активів і гудвілу аудитор має встановити правильність бухгалтерських записів.

Отже, характерною особливістю аудиту об'єктів нематеріальних активів є експертиза офіційних охоронних документів і аналіз дійсності документів по придбанню майнових прав та прав на використання.

При проведенні аудиту нематеріальних активів, що має специфіку, необхідно залучати як консультантів патентних повірених і юристів, які працюють у цій галузі.

Проведення аудиторської перевірки за алгоритмом, що пропонується, дає змогу значно скоротити трудові витрати, оскільки у разі виявлення відсутності об'єктів нематеріальних активів або його нетотожності об'єкту, що відображується в документах, подальша перевірка втрачає сенс (немає об'єкта — немає і прав, що з нього випливають).

Під час аудиту об'єктів інтелектуальної власності — прав на літературні, художні та наукові твори, а також всі інші права, що стосуються інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній галузях, необхідно встановити наявність акта приймання-передачі, який підтверджує факт отримання підприємством даного об'єкта інтелектуальної власності та правильність їх вартості.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Розгляд теоретичних основ обліку й аналізу нематеріальних активів дав можливість сформулювати наступні висновки:

1. На сьогодні можна виділити різноманітні підходи до розуміння сутності нематеріальних активів – юридичний, економічний та бухгалтерський. Бухгалтерський підхід базується на юридичному та значною мірою не відповідає більш ліберальному економічному підходу, за яким від нематеріальних активів не вимагається наявності повного набору прав власності. Для вирішення існуючої проблеми запропоновано розширити поняття нематеріальні активи, що використовується в бухгалтерському обліку, шляхом максимально можливого наближення до економічного розуміння нематеріальних активів. За цим підходом нематеріальні активи – це сукупність усіх невідчутних активів (включаючи інтелектуальний капітал та нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їх визнання активами згідно національних П(С)БО.

2. Оцінка кожного об'єкта потребує індивідуального розгляду та відповідних знань. Не існує єдиної концепції вартісної оцінки об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів для конкретних цілей. Регламентовано застосування різних методів оцінки нематеріальних активів і з'ясовано можливість одночасного використання декількох методів розрахунку справедливої вартості нематеріальних активів. В порядку передбаченому МСФЗ (IAS) 38 нематеріальні активи повинні оцінюватись виходячи із даних щодо активного ринку, ним визначено, що «котирування цін на активному ринку дає найбільш надійну оцінку справедливої вартості нематеріального активу». І тут, ринкова ціна є поточною ціною пропозиції. Якщо поточні ціни пропозиції відсутні, то ціна останньої угоди купівлі-продажу може стати підставою для оцінки справедливої вартості за умовою, що не має суттєвих змін в економічних обставинах між датою купівлі-продажу і датою на яку проводиться оцінка справедливої вартості нематеріального активу.

3. Розгляд об'єктів нематеріальних активів дозволив зробити висновок, що деякі з них не відповідають категорії нематеріальні активи, та не можуть бути віднесені до них. Зокрема субрахунки 121 і 122 не відповідають поняттю «нематеріальні активи». Право користування майном аналогічно, як і право користування природними ресурсами, слід визнати як сукупність певних витрат, тож в обліку мають відобразатись аналогічно, як витрати майбутніх періодів, тобто на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а отримання очікуваного доходу від придбаних прав на «Доходи майбутніх періодів».

4. Запропоновано удосконалити порядок формування показників придбання, вибуття, зберігання для продажу нематеріальних активів у примітках до річної фінансової звітності та внутрішньої звітності підприємства. Удосконалене відображення об'єктів нематеріальних активів у звітності дасть змогу: по-перше, забезпечити користувачів необхідною інформацією про об'єкти інтелектуальної власності для ефективного управління ними; по-друге, аналізувати рентабельність і ефективність використання інтелектуальної власності на основі обліку отримуваних від її використання прибутків; по-третє, правильно визначати вартість нових інтелектуальних продуктів тощо.