УДК 657.8

О.А. Шевчук, к.е.н., доц.
Тернопільський національний економічний університет

ДО ПИТАННЯ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

Обґрунтовано необхідність якісної оцінки та обліку нематеріальних активів у період сьогодення та їх вплив на діяльність суб'єкта господарювання. Метою статті є дослідження сутності нематеріальних активів, їх ролі для підприємств, виявлення проблем, пов'язаних з їх обліком, а також пошук шляхів їх вирішення. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації нематеріальних активів у контексті обліку. В результаті проведеного дослідження подано пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку, визнання та оцінки нематеріальних активів. Особливістю сучасної економіки визначено те, що основним чинником виробництва стала інформація, яка, однак, не може бути поставлена в один ряд із землею і капіталом – найважливішими чинниками доіндустріальної та індустріальної епох. Інформація не може бути використана у виробництві у своїй первісній формі, адже у процесі виробництва вона набуває суб'єктивної форми, перетворюючись на знання. Носії знань стають основним виробничим класом у постіндустріальній економіці.

Впровадження результатів дослідження сприятиме більш активному залученню, ефективнішому використанню та обліку нематеріальних активів на практиці у вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: *нематеріальні активи; підходи; оцінка; ідентифікація; класифікація; ознаки.*

Постановка проблеми. Нематеріальні активи є однією з найменш досліджених категорій бухгалтерського обліку, що пов'язано зі специфічними властивостями економічної природи та особливостями їх вартісної оцінки. Однак нематеріальні активи, якими володіють підприємства, – це ключові чинники інноваційного розвитку та конкурентоздатності на ринку. Саме наявність нематеріальних активів, таких як торговельні марки, комерційні найменування, ноу-хау, бази даних (постачальників, клієнтів, партнерів тощо) спричиняє виникнення розриву між балансовою та ринковою вартістю підп

© О.А. Шевчук, 2015

зій капіталізації або придбанні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У роботі Дж.Нахапіта та С.Ґошала [23] зазначено, що «протягом останніх десятиліть в

умовах динамічного та постійно змінного оточення, для отримання переваг над конкурентами, підприємствам необхідно акцентувати свою увагу на наявних у них нематеріальних активах».

Проблеми бухгалтерського обліку та оцінки нематеріальних активів, зазвичай, є одними з ключових завдань роботи Комітету з МСФЗ. Вони також розглядаються в роботах зарубіжних: Дж.Р. Хітчнера [18], Н.Бонтіса [19], З.Гріліхеса [21], К.Е. Свейбі, Т.Стюарта [24], Л.Едвінсона, С.Мелоуна [20], Р.Булиги [3], І.Просвіріної [16], Т.Гараніної [5], вітчизняних: М.Бразілій [1], Л.Бражна [2], Ф.Бутинця [4], Л.Котенко, Т.Польової [6], О.Колумбет [7] та інших учених. Однак багато питань бухгалтерського визнання та оцінки нематеріальних активів досі залишаються невирішеними і є дискусійними як з наукової, так і з практичної точок зору.

Постановка завдання. Метою написання даної статті є дослідження сутності нематеріальних активів, їх ролі для вітчизняних суб'єктів господарювання; виявлення проблем, пов'язаних з їх обліком, а також пошук шляхів їх вирішення.

Викладення основного матеріалу. Визначальним поняттям для бухгалтерського обліку є «активи», які, згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13] та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 38 «Нематеріальні активи» [11], розглядаються як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до надходження економічних вигід у майбутньому.

Нематеріальні активи (НМА) є підрозділом цієї групи і визначаються як «ідентифіковані немонетарні активи, що не мають фізичної форми». Важливо зазначити, що в новій редакції П(С)БО 8 [14] та МСБО 38 [11] більше не потрібно, щоб нематеріальний актив «був призначений для використання у виробництві або постачанні товарів, або послуг, для здачі в оренду третім сторонам, або для адміністративних цілей», оскільки «роль активу з такими характеристиками для підприємства не має значення при його віднесенні до категорії нематеріальних активів» [15, с. 844].

Однак є один виняток: нематеріальні активи, призначені для перепродажу, що обліковуються згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» або П(С)БО 18 «Будівельні контракти» й МСБО 11 «Договори на будівництво», виключаються зі сфери дії П(С)БО 8 та МСБО 38.

Визнання нематеріальних активів бухгалтерським обліком, згідно з МСБО 38 та П(С)БО 8, ґрунтується на загальному принципі визнання,

який «застосовується до витрат, понесених спочатку для придбання чи створення внутрішніми силами нематеріального активу, а також витрат, що можуть бути понесені для доповнення, заміни його частини та обслуговування».

Ресурс, що відповідає визначенню нематеріального активу, визнається у звітності лише, якщо:

– існує висока ймовірність отримання підприємством очікуваних майбутніх економічних вигід від активу;

– вартість активу можна достовірно оцінити [11].

Незважаючи на те, що ні МСБО 38, ні П(С)БО 8 не дають визначення поняттю «ймовірний», його можна зустріти в деяких інших Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), зокрема МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [12] «з ймовірністю більше 50 %». При оцінці ймовірності очікуваних майбутніх економічних вигід підприємству варто використовувати обґрунтовані та послідовні припущення, що являють собою найкращу оцінку керівництвом економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисного використання активу. Після цього підприємству необхідно оцінити ступінь визначеності, що притаманний потоку майбутніх економічних вигід на момент первісного визнання, де особливе значення відіграють зовнішні чинники.

У момент первісного визнання нематеріальний актив варто оцінювати за первісною вартістю, що, згідно з МСБО 38, визначається як «сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншого відшкодування, переданого з метою придбання активу на момент його придбання або будівництва, або сума, що зарахована на даний актив при первісному визнанні згідно з вимогами інших МСФЗ, наприклад МСФЗ 2 «Виплати, засновані на акціях». Тут важливо зазначити, що це визначення не виокремлює НМА, власно розроблені підприємством, від НМА, що надійшли ззовні. Крім того, варто врахувати, що МСБО 38 встановлює жорсткі критерії для можливості визнання подальших витрат, пов'язаних з доповненням, заміною частин або його експлуатацією, до загальної вартості нематеріальних активів, посилаючись на такі аргументи: «характер нематеріальних активів такий, що, зазвичай, не може бути доповнень до такого активу підприємства і неможлива заміна його частини. Відповідно, більшість подальших витрат, швидше за все, спрямовані на підтримку очікуваних майбутніх економічних вигід від існуючого нематеріального активу, і не відповідають критеріям визнання як нематеріального активу.

Вказівки, що містяться у міжнародних та вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку щодо визнання і первісної оцінки НМА, враховують те, яким чином підприємство отримало цей актив. Для визнання і первісної оцінки нематеріальних активів існують визначені правила залежно від того, чи були вони:

– придбані окремо;
– придбані в процесі об'єднання бізнесу;
– придбані за рахунок державної субсидії (державних грантів);
– отримані в обмін на інші активи;
– створені власними силами.

При придбанні окремо нематеріального активу МСБО 38 робить припущення, що ціна, яка сплачена за нього, зазвичай, відображує очікування щодо ймовірності того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, втілені в цьому активі. Іншими словами, ефект ймовірності відображений у вартості нематеріального активу. Отже, якщо підприємство купує певний нематеріальний актив, то стандарти бухгалтерського обліку розглядають майбутні економічні вигоди як ймовірні й допускають, що вартість окремо придбаного нематеріального активу, як правило, піддається достовірній оцінці, особливо у випадку грошової компенсації за купівлю.

Вартість окремо придбаного нематеріального активу складається з таких компонентів:

– закупівельна ціна, враховуючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання, після вирахування торговельних знижок;

– витрати, що безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до використання за призначенням, зокрема: винагороди працівникам, що виникають безпосередньо у зв'язку з приведенням активу в робочий стан; плата за професійні послуги, що виникають безпосередньо у зв'язку з приведенням активу в робочий стан; витрати на перевірку відповідного функціонування активу [14].

Капіталізація витрат припиняється тоді, коли актив знаходиться в стані, необхідному для того, щоб він міг функціонувати відповідно до намірів керівництва, що має відбутися до моменту введення активу в експлуатацію.

Крім зазначених вище витрат, також виникають витрати, що можуть стосуватися придбаного нематеріального активу, а саме:

– витрати на введення нового продукту або послуги, враховуючи витрати на рекламну діяльність;

– витрати на здійснення діяльності в новому місці або з новою категорією клієнтів, враховуючи витрати на навчання персоналу;

– адміністративні та інші загальні накладні витрати;

– витрати, понесені при використанні або переміщенні НМА;

– витрати, понесені протягом періоду, коли актив здатний функціонувати відповідно до намірів керівництва, але ще очікує введення в експлуатацію;

– початкові операційні збитки (збитки, понесені в період створення попиту на продукцію активу) [15, с. 853] тощо, витрати, що не враховуються до складу його первісної вартості та визнаються витратами відповідного періоду.

Нематеріальні активи, придбані в процесі об'єднання бізнесу, – це такі активи, що мають бути окремо відображені покупцем у фінансовій звітності за первісною вартістю, яка є їх справедливою вартістю на дату придбання. МСБО 38 передбачає, що справедлива вартість нематеріальних активів, придбаних у процесі об'єднання бізнесу, зазвичай, може бути оцінена з достатнім ступенем надійності, щоб їх можна було виокремити від гудвілу.

Якщо є кілька варіантів можливого результату з різним ступенем ймовірності щодо оцінок, використаних для визначення справедливої вартості нематеріального активу, то, згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи», така «невизначеність враховується при оцінці справедливої вартості активу, але не свідчить про неможливість надійної оцінки справедливої вартості».

Якщо нематеріальний актив, придбаний у процесі об'єднання бізнесу, має обмежений строк корисного використання, то визначення його справедливої вартості підлягає надійній оцінці. Таке твердження відображує зміну підходу МСБО до класифікації та розмежування гудвілу і нематеріальних активів, оскільки раніше основною характеристикою гудвілу вважалася здатність підприємства-покупця отримувати надприбуток від придбаного бізнесу (підприємства), а тепер, якщо придбаний бізнес має обмежений термін використання, пов'язаний з існуванням договорів або франшиз, то такий гудвіл, очевидно, є нематеріальним активом, оскільки виникає з договірних прав і має обмежений строк використання, навіть якщо зрозуміло, що його неможливо виокремити.

Комітет з МСБО визнав, що бувають ситуації, коли нематеріальний актив, що придбаний у межах об'єднання бізнесу, є віддільним, але лише разом з іншим матеріальним або нематеріальним активом. Наприклад, може видатися неможливим продати назву журналу без бази даних його передплатників [15, с. 854–855]. За

МСБО 38, підприємство-покупець має визнати групу активів як єдиний актив окремо від гудвілу, якщо справедлива вартість НМА, що належать до складу даної групи, не піддається достовірній оцінці окремо.

Визначення певних видів вартості, що належать у вітчизняних стандартах обліку та оцінки, принципово відрізняються від таких визначень за міжнародними стандартами обліку й оцінки. Зокрема, у вітчизняній практиці термін «ліквідаційна вартість» на відміну від визначення, наведеного у П(С)БО 7 «Ключові засоби», асоціюється з умовами вимушеного продажу, що у міжнародних стандартах оцінки має самостійне значення. Вітчизняні оцінювачі розраховують ліквідаційну вартість шляхом застосування понижуючих коефіцієнтів до ринкової вартості.

Необхідно підкреслити, що у вітчизняному законодавстві існують й інші нормативні документи, які регулюють питання, пов'язані з вибором концепцій вартості, що можуть застосовуватися під час проведення оцінки. Зокрема, у Методиці оцінки державних корпоративних прав [9] наведено такі концепції вартості:

– ринкова вартість – найбільш вірогідна ціна, за яку об'єкт може (міг) бути проданий на відкритому конкурентному ринку;

– дійсна вартість – відновна вартість за вирахуванням усіх видів зносу; при цьому відновна вартість – це вартість відтворення об'єкта у ринкових умовах на дату оцінки, який за своїми ознаками може бути адекватною функціональною заміною об'єкта оцінки;

– інвестиційна вартість – вартість активів, що розглядаються як внесок у реалізацію певного інвестиційного проекту (визначається, виходячи з бізнес-плану цього проекту); вартість об'єкта, що враховує індивідуальні вимоги інвестора до інвестицій;

– ліквідаційна вартість – вартість, за якою об'єкт оцінки може бути проданий на відкритому конкурентному ринку за умови, що термін його реалізації був коротшим, ніж розумно довгий для цього типу об'єктів на даному ринку, а також вартість, за якою активи, що є об'єктом оцінки, могли бути реалізовані на відкритому ринку в обумовлений термін.

З урахуванням вимог бухгалтерського обліку нематеріальні активи варто враховувати в баланс підприємства й відображувати їх у ньому за первісною та залишковою вартістю.

Первісна вартість нематеріальних активів підприємства формується відповідно до бухгалтерських стандартів із витрат на створення, придбання й доведення цих активів до стану, придатного до використання.

Залишкова вартість нематеріальних активів банку являє собою різницю між їх первісною вартістю та накопиченою на звітну дату амортизацією. Обчислена у такий спосіб вартість нематеріальних активів, згідно з даними балансу, і є їх балансовою вартістю.

Характерною особливістю сучасної економіки є те, що основним чинником виробництва стала інформація, яка, однак, не може бути поставлена в один ряд із землею і капіталом – найважливішими чинниками доіндустріальної та індустріальної епох. Інформація не може бути використана у виробництві у своїй первісній формі, адже у процесі виробництва вона набуває суб'єктивної форми, перетворюючись на знання. Носії знань стають основним виробничим класом у постіндустріальній економіці.

Необхідно підкреслити, що глибина радикальних змін, пов'язаних із заміщенням праці знаннями, полягає у тому, що в умовах, коли знання залучаються в практичну переробку ресурсів, саме вони, а не праця починають бути як джерело вартості. Трудова теорія вартості замінюється теорією вартості, створеною знаннями. Як підкреслював один з провідних ідеологів такої теорії Т.Сакайа, «...ми вступаємо у новий етап цивілізації, на якому рушійною силою є цінності, створені знаннями (knowledge value)» [17, с. 348]. Як наслідок економіка перетворюється в систему, що функціонує на основі обміну знаннями та їх взаємної оцінки.

Застосування нових знань в економіці сприяє збільшенню ринкової вартості підприємств. Тому особливого значення набуває завдання виявлення особливостей попиту та пропозиції на знання як суспільні блага в цілому. У цьому контексті ринок знань варто розуміти як сферу формування попиту та пропозиції на інтелектуальні продукти і послуги.

Розкриваючи особливості формування ринку знань, зазначимо, що знання відрізняються від більшості товарів і послуг: по-перше, характером своєї загальної й граничної корисності; по-друге, особливостями процесу реалізації. Перша відмінність полягає в роздвоєнні корисності. З одного боку, знання задовольняють особисті потреби людей в отриманні практичних здібностей і навиків для забезпечення мінімального рівня доходу існування особи. З іншого – знання мають характерні риси того, що в економічній науці називають суспільним товаром.

Варто зауважити, що інтегрованими властивостями будь-якого товару, що випливають з його сутності й мають переважно матеріальну основу, є корисність і цінність. Для здійснення процедури обміну товарів виникла потреба кількісного зіставлення обмінюваних

об'єктів (товарів). Потреба обмінності породила ознаку вартості товару та її кількісний показник — ціну. Морфеми слів «ціна» і «цінність» дуже подібні. Саме це спонукало до заміни щодо вживання категорії «цінність» на поняття «вартість», що спостерігалося в українській, російській, німецькій та деяких інших європейський мовах. Корисність товару К.Маркс назвав споживною вартістю (Gebrauchswert), а цінність – вартістю (Wert).

Вартість товару — це передусім його економічний атрибут, що забезпечує можливість обміну продукту на ринку на інший товар або на гроші. Вартість – це ринкова ознака товару. Оскільки корисність товару реалізується в процесі споживання або вжитку, вартість товару вводиться для забезпечення процедури обміну об'єкта реалізації.

Базовим чинником, що визначає ціну в цілому та її розмір зокрема, є корисність товару для споживання або, іншими словами, – споживча цінність. Безкорисні вироби не можуть бути цінними, а отже, вони й не можуть набувати форми товару. При цьому споживається продукт не завдяки його вартості, а завдяки корисності, що забезпечують субстанції (продукції, виробу) корисні для суспільства властивості.

Досвід провідних компаній світу щодо створення систем ефективного управління нематеріальними активами дає можливість виділити два аспекти одержання комерційної корисності: створення так званої інтелектуальної вартості (value creation), тобто інтелектуальних продуктів; екстракція (вилучення) цієї вартості (value extraction), тобто її комерційне використання. Категорію вартості нематеріальних активів можна розглядати двояко, як:

– ознаку витрат на виробництво інтелектуального продукту, що є кількісною характеристикою його споживчої цінності, вираженої в грошах;

– економічну категорію для оцінки корисності результатів суспільного виробництва знань.

Тобто в сучасних умовах знання стає джерелом вартості, замінюючи працю як джерело додаткової вартості.

Друга важлива відмінність знань – це дві фази їх реалізації. Перша фаза – виробництво знань; друга фаза – застосування знань. Дві фази реалізації знань – взаємозалежні. Сигнали від ринку праці, попит на працю з певним рівнем освіти визначають вибір особою певного виду знань. Однак проміжок часу між моментом отримання знання й застосування його на практиці зумовлюють складність і суперечливість проходження ринкового сигналу до процесів формування попиту та пропозиції на знання. Тому питання значення

процесу формування ринку знань у визначенні ринкової вартості нематеріальних активів є досить важливим.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки, що визначенню, оцінці та обліку нематеріальних активів сьогодні приділяється особлива увага у зв'язку з новими ринковими реаліями, що визначаються технологічними змінами та інформаційними технологіями. У даній статті досліджено сутність нематеріальних активів, визначено їх роль для вітчизняних підприємств, виявлено проблеми, пов'язані з оцінкою та обліком даних активів, а також запропоновано шляхи їх вирішення. Отримані результати підтверджують, що використання нематеріальних активів у діяльності підприємства має безліч переваг і сприяє збільшенню прибутковості суб'єкта господарювання.

Список використаної літератури:

1. *Бразілій М.М.* Облік створення нематеріальних активів / *М.М. Бразілій* // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – К. : УАБС НБУ, 2009. – 457 с.
2. *Бражна Л.В.* Порядок відображення в обліку створення нематеріальних активів / *Л.В. Бражна* // Облік і фінанси. – 2010. – № 4. – 236 с.
3. *Булыга Р.П.* Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / *Булыга Роман Петрович*. – М., 2005. – 354 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посібник / *Ф.Ф. Бутинець*. – К. : Знання. – 2006. – 311 с.
5. *Гаранина Т.А.* Структура интеллектуального капитала: вопросы оценки и эмпирического анализа / *Т.А. Гаранина* // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2008. – Сер. 8. – Вып. 1. – С. 96–118.
6. *Котенко Л.М.* Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку : монографія / *Л.М. Котенко, Т.В. Польова*. – Х. : Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. – 175 с.
7. *Колумбет О.П.* Оцінка нематеріальних активів: бухгалтерський та податковий аспекти / *О.П. Колумбет* // Вісник академії муніципального управління. – 2009. – Вип. 7.

8. *Лев Б.* Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / *Б.Лев* ; пер. с англ. *Л.И. Лопатникова*. – М. : Кванто-Консалтинг, 2003. – 240 с.
9. Методика оцінки державних корпоративних прав, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 02.08.99 р. № 1406, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/1406-99-п.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ ias20.pdf.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias38.pdf.
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ifr s3.pdf.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591.
15. Применение МСФО : в 3 т. ; пер. с англ. – 2-е стер. изд. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1: Применение МСФО. – 1124 с.
16. *Просвирина И.И.* Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы / *И.И. Просвирина* // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.dis.ru/library/ detail.php?ID=24030.
17. *Сакайя Т.* Стоимость, создаваемая знаниями, или История будущего / *Т.Сакайя* // Новая индустриальная волна на Западе : антология ; ред. *В.Л. Иноземцева*. – М. : Academia, 1999. – 451 с.
18. *Хитчнер Дж.Р.* Оценка стоимости нематериальных активов / *Дж.Р. Хитчнер* ; под ред. *В.М. Рутгайзера*. – М. : Маросейка, 2008. – 144 с.
19. *Bontis N.* Assessing knowledge assets: a review of the models used to measure intellectual capital / *N.Bontis* // International Journal of Management Reviews. – 2001. –№ 3 (1). – P. 41–60.

20. *Edvinsson L.* Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower / *L.Edvinsson, M.S. Malone*. – N. Y. : Harper Business, 1997. – 342 p.
21. *Griliches Z.* Patent Statistics as Economic Indicators: A Survey / *Z.Griliches* // Journal of Economic Literature. – 1990, December. – Vol. XXYIII. – 1951 p.
22. *Kaplan R.S.* The Balanced Scorecard – Measures then drive Performance / *R.S. Kaplan, D.P. Norton* // Harvard Business Review. – 1992. – V. 70, № 1. – P. 71–79.
23. *Nahapiet J.* Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage / *J.Nahapiet, S.Ghoshal* // Academy of Management Review. – 1998. – № 23. – P. 242–266.
24. *Stewart T.A.* Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations / *T.A. Stewart* // New York : Currency Dou-bleday, 1997. – P. 67.

ШЕВЧУК Олег Антонович – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

– оцінка та облік нематеріальних активів у сучасних умовах.

Тел.: (097) 720–71–31.

Стаття надійшла до редакції 10.12.2015.