

Проблемні аспекти обліку нематеріальних активів

Попович О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку та аудиту
Національного авіаційного університету

Климчук І.В.

студентка
Національного авіаційного університету

У статті розглянуто важливість об'єктивної формалізованої інформації про нематеріальні активи в управлінні підприємством. Розкрито зміст та економічну природу нематеріальних активів як об'єкта системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Виявлено проблеми, пов'язані з оцінкою, а також запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: нематеріальні активи, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, оцінка, методика.

Попович О.В., Климчук І.В. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В статье рассмотрена важность объективной формализованной информации о нематериальных активах в управлении предприятием. Раскрыты содержание и экономическая природа нематериальных активов как объекта системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Выявлены проблемы, связанные с оценкой, а также предложены пути их решения.

Ключевые слова: нематериальные активы, система бухгалтерского учета, финансовая отчетность, оценка, методика.

Popovich O.V., Klymchuk I.V. PROBLEM ASPECTS OF INTANGIBLE ASSETS

The article discusses the importance of the objective of formalized information about intangible assets in enterprise management. Disclosed the contents and the economic nature of intangible assets as an object of accounting and financial reporting system. identified problems related to the assessment, as well as ways to solve them.

Keywords: intangible assets, the accounting system, financial reporting, evaluation, technique.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах господарювання визначальним фактором стабільного функціонування підприємства, зростання його ринкової вартості та зміцнення фінансово-економічної позиції на ринках капіталу й інвестицій стають нематеріальні економічні ресурси. Ефективне формування і використання нематеріальних активів сучасним підприємством як важливого складника власного капіталу є необхідною умовою реалізації стратегій його розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення конкурентних переваг на галузевих ринках. При цьому в Україні існує низка проблем, пов'язаних з обліком нематеріальних активів, що зумовлено недосконалим законодавством, неповним висвітленням методології обліку тощо. Зважаючи на це, тема статті є актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку нематеріальних активів знаходять своє відображення у дослідженнях І.М. Бойчук [3], Ф.Ф. Бутинця [4], В.П. Завгороднього [6], І.І. Пилипенка [9], С.Ф. Покро-

пивного [10], К. Стендфілда та А. Торре [11] та ін. Проблематику формалізації складників об'єкта нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку розглянуто в наукових публікаціях багатьох сучасних дослідників, зокрема Н.М. Королюк [7], Л. Едвінсон, М.С. Мелоун [5] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Невирішена частина загальної проблеми нематеріальних активів як об'єкта обліку стосується інформації про вартісну характеристику наявних на підприємствах нематеріальних ресурсів, а також нерозробленості бухгалтерської методики, яка б давала змогу вводити в систему бухгалтерського обліку весь спектр нематеріальних активів. Ця проблематика передусім належить до організаційно-методичного забезпечення оцінювання нематеріальних активів для можливостей їх бухгалтерського відображення та розроблення стандартизованих регламентацій оприлюднення цих об'єктів у фінансовій звітності.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає в узагальненні

наявних стандартизованих правил та регламентацій з обліку нематеріальних активів, удосконаленні методики обліку нематеріальних активів та відображенні їх у звітності, визначенні окремих підходів до вирішення проблематики, що розглядається. Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення активу і, відповідно, об'єкта обліку, сформульоване в МСФЗ, передбачає дотримання певних критеріїв для формалізації капіталізації цього об'єкта: наявність контролю, ідентифікованість (можливість об'єктивної вартісної оцінки), забезпечення майбутніх економічних вигід. Проблема об'єктивної оцінки нематеріальних активів, що виступає основою визнання їх об'єктом обліку, стоїть на першому місці.

Балансова позиція «нематеріальні активи», яка поєднує у собі різноманітні бухгалтерські об'єкти, з погляду загальноприйнятого погляду є дуже незрозумілою і специфічною у різних країнах. При цьому здебільшого робиться аргументований висновок, що повноцінний облік нематеріальних активів дасть змогу розглядати відмінності в методиках обліку гудвілу в різних країнах та поліпшити прозорість звітності.

Вітчизняним законодавством передбачено декілька видів вартості об'єктів нематеріальних активів: первісна, справедлива та переоцінена. Первісна вартість відображає історичну (фактичну) собівартість активів та складається із ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням [2]. Слід відзначити, що первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, якщо такі пов'язані з удосконаленням та поліпшенням їхніх можливостей або подовженням строку використання цих нематеріальних активів. Тобто понесення таких витрат сприятиме підвищенню попередньо очікуваних майбутніх економічних вигід. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8, витрати, які понесені для підтримки об'єкта в придатному для подальшого використання стані та одержання очікуваного розміру майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду, тобто це витрати, які підтримують нематеріальний актив у діючому стані (як, наприклад, витрати поточного ремонту або технічного обслуговування основних засобів), списуються на поточні витрати. У процесі здійснення господарської діяльності часто виника-

ють труднощі з віднесенням їх до відповідної категорії витрат, а отже, і достовірного відображення інформації щодо нематеріальних активів у відповідних формах фінансової звітності. Щодо справедливої вартості, то, незважаючи на появу цього поняття у теорії та практиці обліку ще в 90-х роках, донині питання оцінки за справедливою вартістю викликає багато дискусій. Порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю законодавством повністю не врегульовано. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказано лише умови, за яких повинна використовуватися оцінка за справедливою вартістю, однак щодо методики її визначення роз'яснення відсутні, що, відповідно, викликає чимало ускладнень у практикуючих бухгалтерів.

Однією з проблем є те, що законодавство досить сильно обмежує склад нематеріальних активів за рахунок того, що витрати зі створення багатьох нематеріальних активів зобов'язує відносити на витрати звітного періоду.

Капіталізація витрат на формування об'єктів різних нематеріальних активів (дослідження і розробки), формалізоване визнання його продуктивною силою капіталу економічного суб'єкта – одне з найважливіших завдань сучасної стандартизації обліку і звітності. При цьому відсутнє повне й однозначне визначення критеріїв, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом [4].

Ще однією проблемою є узгодження класифікації нематеріальних активів. Податковий кодекс України розділяє нематеріальні активи на шість груп [1]. Підхід до класифікації нематеріальних активів згідно з ПСБО 8, МСБО 38 та FAS 142 (US GAAP) дещо відрізняється (табл. 1).

Тому потрібно розробити детальну класифікацію, визначити істотні характеристики їх видів, розробити принципи постановки на бухгалтерський облік, методи оцінки та переоцінки вартості нематеріальних активів.

Також часто виникають спірні питання стосовно визнання в обліку тих нематеріальних активів, що надійшли на підприємство за справедливою вартістю. За нормами ПСБО 8 «Нематеріальні активи» справедлива вартість таких активів визначається через її прирівнювання до поточної ринкової вартості, що свідчить про неврахування такого факту, як малорозвинутий ринок більшості видів нематеріальних активів в Україні.

Оскільки сьогодні вартість підприємства формується не тільки за рахунок матеріальних активів, таких як обладнання або транспортні

**Підхід до класифікації нематеріальних активів
згідно з ПСБО 8 МСБО 38 ТА FAS 142 (US GAAP)**

ПСБО 8	МСБО 38	FAS 142 (US GAAP)
Нематеріальні активи поділяються на групи. Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів	Нематеріальні активи поділяються на класи. Клас нематеріальних активів – група активів, подібних за характером і використанням у діяльності суб'єкта господарювання	Нематеріальні активи поділяються на групи за терміном корисного використання, а також підприємство може самостійно створити групи для розкриття інформації
Група нематеріальних активів включає групу прав, тобто об'єктом обліку є права на нематеріальні активи, а не самі об'єкти нематеріальних активів	Клас нематеріальних активів включає об'єкти нематеріальних активів, подібних за характером і використанням в діяльності суб'єкта господарювання	Група нематеріальних активів включає об'єкти, подібні за наявністю/відсутністю строку корисного використання
Наводиться перелік об'єктів нематеріальних активів, які необхідно використовувати в обліку	Наводиться перелік видів нематеріальних активів як приклад	Наводиться перелік видів нематеріальних активів як приклад

засоби, а й з рахунок торгової марки, результатів інтелектуальної діяльності тощо, то це впливає на те, що підприємства купуються за ціною, що перевищує в кілька разів вартість їх основного капіталу, що підтверджує факт значного впливу нематеріальних активів на вартість підприємства загалом. Виникає поняття «небалансові нематеріальні активи», які в балансі не відображаються, але впливають на формування фінансового результату підприємства, тому часто виникає проблема, пов'язана з оцінкою нематеріальних активів під час проведення їх інвентаризації та виявлення таких, що не відображені на балансі підприємства.

Ще однією проблемою під час обліку нематеріальних активів є нарахування амортизації, оскільки за вибору методу потрібно враховувати умови отримання від їх використання економічних вигід. Але якщо неможливо встановити строк корисного використання нематеріального активу, в бухгалтерському обліку амортизація на ці активи не нараховується. За П(С)БО 8 ліквідаційну вартість рекомендується встановлювати на рівні нуля, лише в окремих випадках за наявності домовленості про придбання нематеріальних активів чи на умовах можливості визначення інформації за умов існування активного ринку, вона може встановлюватися на іншому рівні. А як наголошувалося раніше, активний ринок не є досконалим, що й зумовлює проблему достовірності такої оцінки.

Одним із варіантів розвитку (вдосконалення) системи бухгалтерського обліку щодо охоплення нею усіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капі-

талу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» (Accounting for the future (AFTF)), розроблена Х. Нешем. Ця модель відрізняється певною неординарністю в силу того, що в ній передбачено ведення бухгалтерського обліку на підставі поточної вартості прогнозованих дисконтованих грошових потоків. В обліку переважаюче значення набувають управлінські рішення, а відмінність матеріальних активів від нематеріальних не актуальна. Додана вартість визначається різницею вартостей, визначених за методом на початок і кінець аналізованого періоду. В моделі передбачена «процедура подвійної перевірки» для досягнення достовірності оцінки.

Також можна взяти до уваги облікову модель «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient (VAIC)), яка є системою індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується інтелектуальним капіталом підприємства. В основу розроблення цієї моделі покладено гіпотезу, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів у ринкові активи підприємства [8].

Висновки з цього дослідження. Облік нематеріальних активів має низку проблемних аспектів, які пов'язані з визначенням та класифікацією нематеріальних активів, заниженою обліковою вартістю нематеріальних активів порівняно з ринковою вартістю, неврахуванням у балансі підприємства унікальних нематеріальних активів. Саме на ці проблеми потрібно звертати увагу під час удосконалення законодавчої бази з питань регулювання обліку нематеріальних активів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 № 242. – С. 48–51 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
3. Бойчук І.М. Економіка підприємства / І.М. Бойчук. – Львів : Сполох, 1999. – 212 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 608 с.
5. Edvinsson L., Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower. New York, Horper Business, 1997. – 240 p.
6. Завгородний В.П. Бухгалтерський облік в Україні / В.П. Завгородний. – К. : А.С.К., 2003. – 848 с.
7. Королюк Н.М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н.М. Королюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7(97). – С. 252–259.
8. Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія / М.В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012. – 389 с.
9. Пилипенко І. Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України / І. Пилипенко. – К. : Держ. академія статистики, обліку та аудиту, 2005. – 169 с.
10. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства / С.Ф. Покропивний. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 128.
11. Standfield K. Intangible Management: tools for solving the accounting and management crisis / K. Standfield, A. Torre. – N. Y. : Academic Press, 2002. – 261 p.