

УДК 657.421.3.003.12

**А. О. КАСИЧ**, докт. екон. наук, проф., КрНУ ім. М. Остроградського, Кременчук;

**І. Г. ХІМИЧ**, студентка, КрНУ ім. М. Остроградського, Кременчук.

## **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ**

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. Зроблено висновки щодо доцільності використання у діяльності підприємств нематеріальних активів.

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

**Вступ.** В сучасних умовах нематеріальні активи (НМА) є досить важливим об'єктом бухгалтерського обліку на провідних підприємствах світу, адже саме їх наявність значною мірою визначає конкурентоспроможність. Але, на відміну від підприємств з розвинених країн, в українській практиці існує безліч проблем, пов'язаних із оцінкою та відображенням в обліку даних активів. Відповідно актуальності набуває питання визначення ролі та впливу нематеріальних активів на діяльність вітчизняних підприємств, а також виявлення проблемних аспектів їх оцінки та обліку.

**Аналіз основних досягнень і літератури.** Значний внесок у дослідження методики аналізу використання нематеріальних активів у вітчизняній практиці зробили Т. Банасько [4], О. Бондаренко [5], І. Боярко [6], Н. Кузик [7], Н. Мамонтова [8], В. Манакін [9], М. Мартиянова [10], О. Фурманчук [13] та багато інших вчених. Однак ще безліч питань, пов'язаних з темою даного дослідження, залишаються невирішеними, зокрема: зарахування на баланс підприємства об'єктів НМА; розроблення порядку їх визнання та чіткої методики обліку; достовірна оцінка та ідентифікація НМА; прийняття єдиної класифікації НМА, а також реальне відображення даних активів у звітності.

**Мета дослідження, постановка задачі.** 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.

**Результати досліджень.** На відміну від зарубіжного досвіду, повне відображення вітчизняними підприємствами у своїй звітності нематеріальних

активів є рідкісним явищем, оскільки зазвичай дані активи хоча й використовуються в діяльності підприємства, але в документації не наводяться в повній мірі. Так, як свідчить звітність підприємств України, нематеріальні активи займають лише 2-5% у складі всіх активів. Натомість у провідних компаніях світу частка НМА становить 30-40%, а в наукомістких компаніях цей показник досягає 70-80% [11]. Крім того, у складі НМА вітчизняних підприємств відображаються, інші НМА, які представлені переважно комп'ютерними програмами.

Відповідно вихідною проблемою під час обліку НМА є проблема їх достовірної ідентифікації, тобто виділення даного виду активу серед інших активів, надання лише йому властивих ознак та характеристик. Адже одні науковці розглядають НМА серед ресурсів підприємства як частину необоротних фондів, інші досліджують сферу нематеріального виробництва, а деякі – виділяють дані активи як об'єкти інтелектуальної власності [4].

Використання НМА, а також методологія їх обліку на підприємствах України регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3], а також Податковим кодексом України [2]. В зарубіжній практиці – Міжнародним стандартом фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» [1]. Згідно вказаних положень НМА трактують наступним чином (рис. 1).

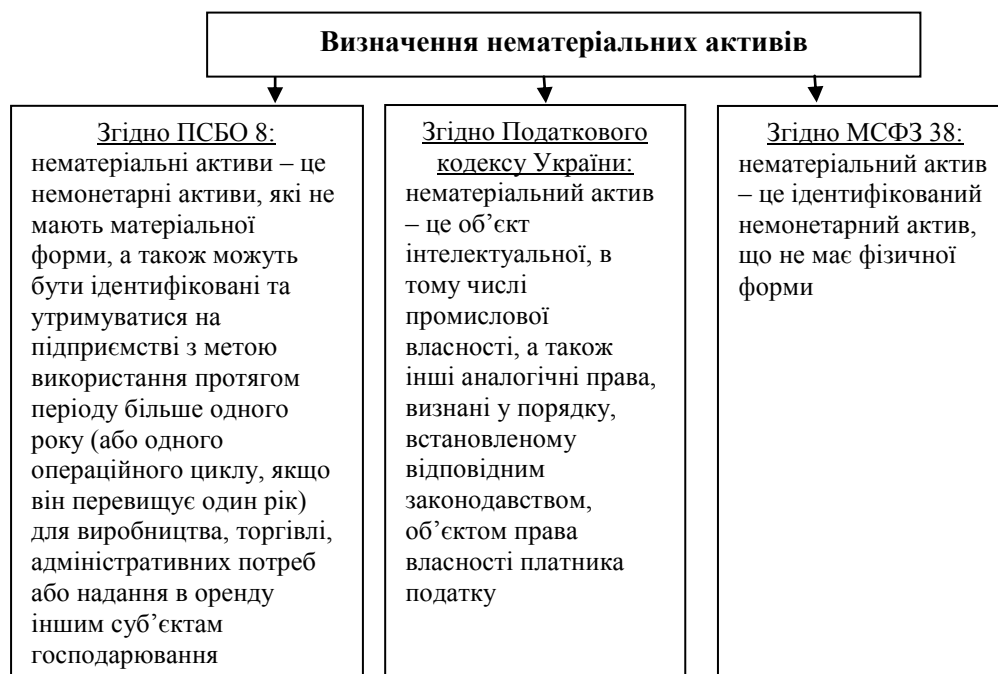


Рис. 1 – Визначення нематеріальних активів в Україні та за кордоном

Однак загальне значення «нематеріальні активи» в різних країнах практично не відрізняється. Характерними ознаками віднесення активів до такого виду є:

- 1) відсутність матеріальної форми;
- 2) тривалість використання (більше одного року);
- 3) їх контроль відбувається в результаті минулих подій;
- 4) можуть бути ідентифіковані;
- 5) утримуються підприємством з метою їх використання, а не в якості інвестицій;
- 6) складність визначення величини майбутнього прибутку від їх використання;
- 7) мають цінність лише для одного підприємства;
- 8) мають схильність до технічного старіння.

Ще однією не менш важливою проблемою обліку нематеріальних активів є складність їх оцінки, оскільки неможливо розробити єдину методику розрахунку цінності для кожного об'єкта нематеріального активу.

Слід відмітити, що у вітчизняній практиці оцінка нематеріальних активів ще не набула свого поширення. Але якщо підприємство зможе достовірно оцінити об'єкти НМА, то воно отримає ряд переваг: збалансування обліку всіх активів на підприємстві; оптимізація співвідношення активів, а також їх структури; підвищення ринкової вартості підприємства; врахування повної вартості НМА при злитті чи поглинанні даного підприємства; контроль величини амортизаційних відрахувань.

Тому необхідно зосередити увагу на зарубіжних підходах щодо оцінки даних активів з метою запозичення їх досвіду та удосконалення обліку НМА на вітчизняних підприємствах.

Для того, щоб визначити цінність нематеріальних активів, у світовій практиці використовують наступні підходи оцінки їх вартості [5]:

- 1) витратний – полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріального активу;
- 2) дохідний – полягає у врахуванні економічних вигід, які планується отримати від використання даного об'єкта активу в майбутньому;

3) порівняльний (ринковий) – полягає в порівнянні об'єкта нематеріального активу, який оцінюється, з аналогічними об'єктами на ринку.

Кожний з цих підходів має свою методологію, і тому внаслідок їх одночасного використання підприємство отримує різні значення оцінки нематеріальних активів. Щоб уникнути цього, слід використовувати порівняльний аналіз оцінки вартості даних активів на основі вище наведених підходів. В свою чергу, це дасть змогу більш достовірно визначити вартість об'єкта НМА.

Основою процесів оцінки та обліку НМА повинна бути їх класифікація, яка більш глибоко розкриває змістовну характеристику НМА. Класифікація НМА у вітчизняній практиці регламентується ПСБО 8, а у зарубіжній – МСФЗ 38 (табл. 1).

Таблиця 1. Порівняльна класифікація нематеріальних активів за ПСБО 8 та МСФЗ 38

ЗАКОНОДАВЧИЙ АКТ	ВИД НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ	ОБ'ЄКТИ, ЩО ВХОДЯТЬ ДО ВІДПОВІДНОГО ВИДУ
ПСБО 8	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень
	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки, комерційні найменування
	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції
	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних
	Інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо
МСФЗ 38	Пов'язані з маркетингом	Права на знаки для товарів та послуг
	Пов'язані з мистецтвом	Літературні, художні і музичні твори, відео-, аудіовізуальні матеріали
	Пов'язані з технологіями	Технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау
	Пов'язані з клієнтами	Клієнтські контракти, списки клієнтів
	Пов'язані з контрактами	Ліцензії, роялті, ліцензійні договори, договори франчайзингу права користування ресурсами, трудові договори

Джерело: складено авторами за даними [5, 7, 12, 14]

Слід відмітити, що вітчизняне облікове законодавство досить відчутно звужує склад нематеріальних активів. Це пов'язано з труднощами при віднесенні даних об'єктів до певних груп активів та при їх обліку.

В зарубіжних країнах, окрім наведених груп, також виділяють неідентифіковані нематеріальні активи. До них, перш за все, відносять гудвіл – унікальний внутрішній ресурс, що характеризує приріст вартості підприємства, який досягається за рахунок ефективного управління [5]. На вітчизняних підприємствах, на відміну від зарубіжної практики, гудвіл не ідентифікується.

Відповідно до Податкового кодексу України, гудвіл – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо [2]. Нематеріальний актив від гудвілу можна відрізнити тільки в тому випадку, коли його можна продати, обміняти чи орендувати.

Також слід відмітити, що на вітчизняних підприємствах гудвіл відображається в балансі лише у випадку злиття з іншим підприємством або у разі продажу.

Загалом, слід наголосити, що НМА відіграють досить важливу роль у діяльності підприємства (див. рис. 2): є основою та індикатором технологічного розвитку підприємства, відображають інноваційну спрямованість його діяльності. Дані активи створюються та купуються заради досягнення позитивного ефекту функціонування підприємства, який втілюється в показниках результативності діяльності.



Рис. 2 – Переваги від використання НМА у діяльності підприємства

Однак недосконалість законодавчої бази, несформований ринок НМА і недостатнє вивчення методики оцінки призводять до того, що нематеріальні активи, на відміну від зарубіжної практики, майже не обліковуються на вітчизняних підприємствах.

Окрім зазначених перешкод, існує низка інших проблем, пов'язаних з обліком нематеріальних активів у вітчизняній практиці. Для оптимізації процесів оцінки НМА та їх відображення в обліку слід чітко ідентифікувати проблеми та обґрунтувати пропозиції щодо їх усунення (табл. 2).

Таблиця 2 . Пропозиції щодо усунення проблем оцінки та обліку нематеріальних активів

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ЇХ ПОДОЛАННЯ
<ul style="list-style-type: none"> <li>• неоднозначне визначення «нематеріальні активи»;</li> <li>• неефективне управління даними активами;</li> <li>• відсутність єдиної доцільної методики оцінки НМА;</li> <li>• недосконалість організації збалансованості обліку;</li> <li>• відсутність єдиної класифікації НМА;</li> <li>• відсутність методики інвентаризації НМА;</li> <li>• проблеми при визнанні активів нематеріальними;</li> <li>• недооцінювання такої категорії як гудвіл</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• удосконалити правову бази з обліку НМА;</li> <li>• удосконалити системи контролю НМА;</li> <li>• визначити єдиний, оптимальний підхід щодо оцінювання вартості НМА;</li> <li>• підвищувати рівень кваліфікації, знань бухгалтерів з обліку НМА;</li> <li>• розробити єдині критерії щодо віднесення того чи іншого об'єкта НМА до відповідної групи;</li> <li>• запозичувати зарубіжний досвід щодо оцінки та обліку НМА</li> </ul>

Джерело: розробка авторів

Вищенаведені проблеми присутні майже на кожному вітчизняному підприємстві. Вони призводять до порушення облікового процесу, недостатнього висвітлення у звітності інформації про нематеріальні активи, недостовірної їх оцінки. Вирішувати дані проблеми потрібно системно, використовуючи всі можливі засоби і набуті знання. Наведені пропозиції дають можливість покращити ситуацію в питаннях оцінки та обліку нематеріальних активів, а також стимулюють до більш повного відображення даних активів у звітності суб'єктів господарювання.

**Висновки.** 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. Тому підприємствам слід більш активно залучати, ефективніше використовувати та обліковувати нематеріальні активи на основі запозичення досвіду зарубіжних країн.

**Список літератури:** 1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38 «Нематеріальні активи»: затверджений радою КМСБО у липні 1998 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [ade-solutions.com](http://ade-solutions.com). 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon4.rada.gov.ua](http://zakon4.rada.gov.ua). 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. №242, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [buhgalter911.com](http://buhgalter911.com). 4. Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Банасько Т. // Економіст. – 2010. – №2. – с. 30-33. 5. Бондаренко О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання // Бондаренко О. С., Гончаренко М. С. // Ефективна економіка. – 2010. – №9. 6. Боярко І. М. Роль нематеріальних активів у створенні цінності компанії / Боярко І. М., Самусевич Я. В. // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №3 (117). – с. 86-94. 7. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Кузик Н. П., Боярова О. А. // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №3. – с.40-44. 8. Мамонтова Н. А. Новітні підходи до визначення вартості нематеріальних активів / Мамонтова Н. А. // Актуальні проблеми економіки. 2010. – №5 (107). – с. 228-235. 9. Манакін В. Проблема обліку нематеріальних активів в Україні / Манакін В., Рябенко О. // Схід. Економіка. – 2010. – №2 (102). – с. 63-66. 10. Мартіянова М. П. Нематериальные активы предприятия / Мартіянова М. П., Ширина Т. Г. // Бизнес Информ. – 2010. – №3 (2). – с.71-72. 11. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua). 12. Стрельченко А. В. Види нематериальных активов предприятия. Устранение недостатков в системе их учета / Стрельченко А. В., Матющенко С. С. // Бизнес Информ. – 2011. – №3. – с. 89-91. 13. Фурманчук О. С. Актуальні проблеми обліку та контролю нематеріальних активів / Фурманчук О. С., Нижник А. В. // Економіка і регіон. – 2010. – №4 (27). – с.111-116. 14. Щур О. В. Визначення та ідентифікація нематеріальних активів / Щур О. В., Олексієнко Т. В. // Економіка і регіон. – 2010. – №1 (24). – с. 80-85.

Надійшла до редколегії 15.06.2013

УДК 657.421.3.003.12

**Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні / Касич А. О., Хімич І. Г.** // // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: «Актуальні проблеми управління та фінансово господарської діяльності підприємства». – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013. – № 49 (1022). – С. 61–67. – Бібліогр.: 14 назв.

В данной статье исследована сущность нематериальных активов, определена их роль для отечественных предприятий, выявлены проблемы, связанные с оценкой и учетом данных активов, а также предложены пути их решения. Сделаны выводы о целесообразности использования в деятельности предприятий нематериальных активов.

**Ключевые слова:** нематериальные активы, подходы, оценка, идентификация, классификация, признаки.

In this article you can find the study of the main of intangible assets, the determination of their role for national enterprises, the description of problems connected with the estimation and registration of assets in question and the ways of their solving, as well as the conclusions concerning the practicability of using intangible assets in the activity of enterprises.

**Keywords:** intangible assets, approaches, estimation, identification, classification, indications.