

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА
МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.**

**ACCOUNTING SPECIFICITY OF THE INTANGIBLE ASSETS
ACCORDING TO INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING
STANDARDS.**

Жолнер І.В., к.е.н., Zholner I.V., k. of e.s.
Національного університету харчових технологій
National University of the Food Technologies

Анотація

В статті проведено порівняльний аналіз визначення, визнання, джерел виникнення, методів оцінки, обліку надходження і вибуття нематеріальних активів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Annotation

This article realization comparative analysis definition, acceptance, descent, method assessment and retirement of intangible assets by International Accounting Standards and National Accounting Standards.

Ключові слова: Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), інтелектуальна власність, нематеріальні активи.

Key words: International Accounting Standards, National Accounting Standards, intellectual properties, intangible assets.

Вступ

На сьогоднішній день менеджерам і бухгалтерам знайома категорія нематеріальних активів, але недосконала законодавча база щодо продуктів

інтелектуальної власності, їх оцінки та особливо їх захисту перешкоджає ефективному використанні та інвестуванні даного напрямку.

Поняття інтелектуальна власність та нематеріальні активи є продуктом двадцятого століття і тому під впливом процесів економічного розвитку щороку ці поняття трансформуються і стають більш глибокими і ємними за класифікаційними ознаками. З цього випливає необхідність постійного спостереження та дослідження даного напрямку.

Інтелектуальна власність поєднує промислову власність, зокрема права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів та послуг, зазначення походження товарів і авторське право, суміжні права, що охоплюють права на літературні, наукові твори, комп'ютерні програми і бази даних і т.д. Майнові права на об'єкти інтелектуальної власності, відображені у бухгалтерському обліку установи, підприємства, набувають статусу нематеріальних активів [1].

Інтелектуальна власність – це особливий вид власності, який охоплює всі права, що поширюються на наукові твори, винаходи, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, фірмові найменування тощо [2].

З економічної точки зору, інтелектуальна власність – це витрати капіталу на освіту або придбання підприємцем нематеріальних об'єктів, що здійснюються з метою його приросту. Висловлюючись бухгалтерською мовою, інтелектуальна власність є не чим іншим, як нематеріальними активами підприємства [3].

Отже, об'єкти інтелектуальної власності є нематеріальними активами підприємства. До нематеріальних активів відносять цінності, що мають вартісну оцінку і при цьому не мають фізичної форми.

Регламентується облік і оцінка інтелектуальної власності в Україні наступними нормативами: НП(С)БО, Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність», Закон «Про господарські товариства», нормативні документи Фонду державного майна України, Закон України «Про інвестиційну діяльність в Україні», Закон України «Про режим

іноземного інвестування», Закон «Про наукову та науково-технічну експертизу», Закон «Про авторські та суміжні права».

Проте вказані нормативні акти не регламентують детально порядок та підходи до оцінювання, яке здійснюється фахівцями-оцінювачами та спеціалізованими організаціями, котрі мають відповідну кваліфікацію та сертифікат.

Проблеми визначення, визнання і оцінки нематеріальних активів пов'язані із розбіжностями їх тлумачення за вітчизняним бухгалтерським і податковим обліком та міжнародними стандартами. Тому деякі підприємства, що орієнтовані на іноземних інвесторів, постачальників та кредиторів змушені вести облік за трьома напрямками.

Нами проводиться порівняльний аналіз основних положень щодо визначення, визнання, джерел формування та оцінки нематеріальних активів за міжнародними та національними нормативами і при цьому подаються коментарі, щодо їх практичного застосування.

Постановка завдання

Метою наших досліджень в галузі інтелектуальної власності та безпосередньо нематеріальних активів є встановлення розбіжностей щодо їх тлумачення за міжнародними та національними стандартами. Дослідження будуть проводитись шляхом застосування методів порівняння та оцінки.

Результати

Базові засади формування і розкриття у фінансовій звітності інформації щодо нематеріальних активів в Україні містяться в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Цей документ подає таке визначення нематеріальних активів: немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більш ніж один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам [4].

За П(С)БО 8 існують такі групи нематеріальних активів [4]:

- права на користування майном (земельною ділянкою, будинком, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (торгові марки, комерційні (фірмові) найменування тощо);
- права на об'єкти промислової власності (винаходи, дослідні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин тощо);
- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних тощо);
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

МСБО 38 «Нематеріальні активи» дає наступне визначення: нематеріальний актив – це немонетарний актив, який може бути ідентифікований та який не має фізичної форми [5].

Види нематеріальних активів за МСБО 38:

- пов'язані з клієнтами: списки клієнтів і клієнтських контрактів;
- пов'язані з технологіями: технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау;
- пов'язані з контрактами: ліцензії, роялті, ліцензійні договори й договори франчайзингу, права на користування ресурсами (водними, мінеральними, повітряними тощо);
- трудові договори пов'язані з мистецтвом: літературні, художні та музичні твори, відео- й аудіовізуальні матеріали;
- пов'язані з маркетингом: права на знаки для товарів і послуг, угоди про відмову від конкуренції
- неідентифіковані нематеріальні активи: умовна вартість ділових зв'язків, репутація, імідж компанії, відносини з постачальниками, персоналом, конкурентами.

Визнання нематеріальних активів є надзвичайно важливим поняттям. Саме за даним напрямком у міжнародній та вітчизняній практиці є ряд розбіжностей.

Власне кажучи, ознаки, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом, уже викладені в самому його визначенні. Однак не всі нематеріальні об'єкти, що використовуються підприємством понад року, відображаються в балансі підприємства.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тільки в тому випадку, якщо:

а) існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Під економічними вигодами мається на увазі потенційна можливість одержання підприємством коштів від використання даних активів;

б) його вартість може бути достовірно визначена.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

1) витрати на дослідження;

2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів – витрати, що спрямовані на одержання працівниками нових знань і умінь для того, щоб вони зміogli виконувати свою теперішню чи майбутню роботу (витрати на навчання, відрядження, навчальну літературу і таке інше);

3) витрати на рекламу та просування продукції на ринку. Вважається, що неможливо вірогідно визначити, чи приносять витрати на рекламу майбутні економічні вигоди, для того щоб ці витрати можна було визнати активом;

4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини. Витрати на створення підприємства – це витрати, які підприємство несе одноразово, щоб розпочати нову діяльність. Стартові

витрати включають організаційні витрати (послуги юристів, державні внески різних видів та ін.);

5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Варто зазначити, що за МСБО не дозволяється ставити на баланс нематеріальні активи які створені всередині компанії. Наприклад, вартість торгової марки Соса-Сола у десятки разів перевищує вартість усіх матеріальних активів самої компанії, але в баланс компанії її не включено. Відповідно до міжнародних стандартів нематеріальні активи можуть бути поставлені на баланс лише у випадках: при купівлі нематеріального активу, наприклад патенту або торгової марки у іншого підприємства, або при внесенні цього активу до статутного фонду створюваного підприємства, а також при купівлі бізнесу як такого з усіма матеріальними і нематеріальними активами плюс гудвіл. Крім того, для постановки на баланс необхідні ще дві обов'язкові умови: можливість виділення нематеріальний актив як такий, що існує окремо і можливість визначення його вартості.

Нематеріальні активи виникають на підприємстві наступним чином [6]:

- купівля за гроші чи їх еквіваленти у постачальника;
- розробка власним науково-дослідним конструкторським підрозділом;
- обмін на немонетарні активи;
- обмін на комбінацію монетарних і немонетарних активів;
- придбані в кредит;
- об'єднання бізнесу;
- внесок власника, як частки статутного капіталу.

Першочергова ідентифікація джерел виникнення на підприємстві продуктів інтелектуальної власності є надзвичайно важливою, адже собівартість або первісна вартість нематеріальних активів при цьому буде визначатися по різному.

Щодо необхідності проведення експертної оцінки інтелектуальної власності та нематеріальних активів, то вона виникає у разі купівлі-продажу ліцензій; при укладанні договорів на передачу ноу-хау; під час передачі прав на об'єкти інтелектуальної власності до статутного фонду господарчих товариств і підприємств; при укладанні договорів про спільну діяльність; якщо необхідно визначити збитки внаслідок несанкціонованого використання інтелектуальної власності при недобросовісній конкуренції. Вартість інтелектуальної власності оцінюється також і тоді, коли встановлюється обґрунтована ринкова вартість підприємства з метою купівлі-продажу майна; при отриманні кредитів під заставу; визначенні бази для оподаткування; страхуванні майна; визначенні вартості паїв учасників під час реорганізації та ліквідації підприємства.

Згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” оцінка нематеріальних активів здійснюється, виходячи з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торгових знижок), мита, непрямих податків, і інших витрат, що не підлягають відшкодуванню, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, придатного для використання за призначенням [4].

Слід зазначити, що ключовою позицією при проведенні оцінки об'єктів інтелектуальної власності є вибір методів оцінки. На сьогодні є три класичні підходи до оцінки нематеріальних активів [7].

Перший – це витратний підхід. Як правило, такі об'єкти інтелектуальної власності, як інформаційні бази даних, що підпадають під визначення нематеріального активу, створюються протягом досить тривалого періоду, і витрати на їх формування найчастіше списуються за витратними статтями. Витратний підхід застосовується при оцінці вартості нематеріальних активів у тому випадку, якщо неможливо знайти аналоги, а прогнозований прибуток не є стабільним.

При оцінці слід врахувати всі істотні витрати, такі як праця, маркетингові і рекламні витрати, витрати на страхування ризиків, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності, собівартість науково-методичного забезпечення, індивідуалізації власної продукції — логотипа, ліцензій, сертифікатів тощо.

Другий називають порівняльним підходом або ринковим. Він застосовується в тому випадку, якщо є досить розвинений ринок продажу нематеріальних активів, що оцінюються. Цей підхід ґрунтується на принципі ринку, що ефективно функціонує, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення.

Третій підхід – прибутковості. Його використовують, як правило, при оцінці патентів і ліцензій, торгової марки, франшизи. Підхід прибутковості ґрунтується на розрахунку економічних вигід, пов'язаних з отриманням прибутку за рахунок нематеріальних активів, не відображених на балансі підприємства, які забезпечують прибуток на активи або власний капітал вище середнього рівня.

Висновки

У зв'язку з реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні, приведенням облікової системи у відповідність до основних підходів МСБО підвищився інтерес до вивчення досвіду подібних перетворень в інших країнах світу. Такі дослідження дають змогу краще усвідомити зміни, що відбуваються сьогодні у сфері бухгалтерського обліку в Україні, використати найкращий міжнародний досвід для реформування національного бухгалтерського обліку на базі порівняльного аналізу таких процесів в інших країнах.

Проведене дослідження можна узагальнити і сформувати у табличному вигляді.

Об'єкт	НП(С)БО	МСБО	Висновок
Визначення нематеріальних активів	немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більш ніж один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам	це немонетарний актив, який може бути ідентифікований та який не має фізичної форми	Існує невелика розбіжність: НП(С)БО розширюють і уточнюють визначення
Визнання нематеріальних	а) існує ймовірність одержання майбутніх економічних	а) існує ймовірність одержання	Розбіжність відсутня

активів	вигод, пов'язаних з його використанням; б) його вартість може бути достовірно визначена.	підприємством майбутніх економічних вигод від цього активу; б) можна достовірно визначити собівартість активу.	
Види нематеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> • права на користування майном; • права на комерційні позначення; • права на об'єкти промислової власності ; • авторське право та суміжні з ним права; • незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; • інші нематеріальні активи. 	<ul style="list-style-type: none"> • пов'язані з клієнтами; • пов'язані з технологіями; • пов'язані з контрактам; • трудові договори пов'язані з мистецтвом; • пов'язані з маркетингом; • неідентифіковані нематеріальні активи. 	Абсолютна розбіжність

Нами продовжуються дослідження щодо методів оцінки нематеріальних активів за міжнародними та вітчизняними стандартами.

Література

1. Новиков М. Економіка інтелектуальної власності // Інтелектуальна власність. – 2003, – № 5 (32). – С.19
2. Ващук Я. Об'єкти інтелектуальної власності – нематеріальні активи підприємства // Інтелектуальна власність. – 2004, – № 11. – С. 43-44
3. Попова І. Для бухгалтерів інтелектуальна власність – це нематеріальні активи // Дебет-Кредит. – 2003, – № 14 (28). – С. 32-34
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С.Ф.Голова. - К.:ФПБАУ,2000. – 1272с.
6. С.Ф. Голова, В.М. Костюченко „Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами” Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

7. Джон Блей, Оріол Амагт Європейський бухгалтерський облік. Довідник./Пер. з англ.. – М.: Філін, 1997. – 400 с.