

Особливості визначення, визнання та оцінки нематеріальних активів на сучасному етапі формування їх ринку

У статті досліджено комплекс питань, пов'язаних із визначенням сутності нематеріальних активів, виділенням їх окремих видів, виявленням особливостей визнання та оцінки.

В статье исследован комплекс вопросов, посвященных определению сути нематериальных активов, разграничению их отдельных видов, выявлению особенностей определения и оценки.

In the article a complex of questions connected with determination of the essence of non-material assets, separation of their kinds and an exposition of the peculiarities of estimation is investigated.

Постановка проблеми. Розвиток ринкової економіки України проявляється у формуванні принципово нових її складових, зокрема ринку нематеріальних активів. Вітчизняні підприємства все більше уваги приділяють активам, що є особливими, оскільки не мають конкретного фізичного втілення, але можуть забезпечити отримання прибутку. Відтак, актуальності набувають як теоретичні аспекти визначення нематеріальних активів, так і практичні питання їх визнання та оцінки.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Незважаючи на новизну процесів формування ринку нематеріальних активів в Україні, теоретичні аспекти проблеми визначення, визнання та оцінки нематеріальних активів набули уваги таких вітчизняних вчених, як І.О. Бланк, О.Б. Бутнік–Сіверський, П.В. Круш, С.Ф. Покропивний, О.В. Сизоненко, О.О. Шеремет та інші. Однак окремі аспекти теоретичного та практичного характеру потребують подальшого розгляду і уточнення окремих позицій.

Метою статті є комплексне вивчення теоретико–методичних аспектів і економіко–правових засад визначення, визнання та оцінки нематеріальних активів на сучасному етапі формування ринку нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу. На відміну від матеріальних активів у нематеріальних активів або відсутня фізична субстанція, або фізична субстанція є вторинною стосовно нематеріальної складової.

У науковій літературі нематеріальні активи визначаються як активи, які не мають матеріально–речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання [1, с. 169].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» визначає нематеріальний актив насамперед як немонетарний актив. Відповідно, до абзацу восьмого

пункту 4 П(С)БО 8 «нематеріальний актив – це 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 перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам» [2].

Нематеріальні активи, як і матеріальні активи, використовуються підприємством протягом більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більший за один рік, у виробництві товарів, наданні послуг, адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам. У той же час створені самим підприємством назви видань, списки клієнтів, гудвіл та деякі інші речі не визнаються нематеріальними активами.

На відміну від П(С)БО 8 Податковий кодекс України акцентує увагу на праві власності на нематеріальні активи. Так, у пп. 1.20 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України визначено, що «нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, в 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» [3].

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» в групі об'єднані однотипні за призначенням та умовами використання нематеріальні активи, за якими і ведеться бухгалтерський облік щодо кожного об'єкта нематеріальних активів, а саме: права користування природними ресурсами; права 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.

У сучасних умовах посилення ринкової конкуренції все більш важливим стає наявність та використання суб'єктами господарювання об'єктів інтелектуальної власності. Стаття 418 Цивільного кодексу України містить правову характеристику інтелектуальної власності. Право інтелектуальної власності визначається як непорушне право особи (крім випадків, передбачених законом) на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності. Право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності, зміст яких

щодо певних об'єктів права інтелектуальної власності визначається законодавчо [4].

У правовому полі об'єкти інтелектуальної власності поділяються на об'єкти промислової власності; об'єкти, що охороняються авторським та суміжним правами; нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності.

За Паризькою конвенцією про охорону промислової власності такі інститути, як знаки товарів і послуг, фірмове найменування (фірма) та найменування місця походження товару належать до промислової власності, однак, за своїм функціональним призначенням зазначені об'єкти є відмінними від промислової власності – знаки товарів і послуг, фірмове найменування (фірма) та найменування місця походження товару мають своїм призначенням індивідуалізацію учасників товарного обміну.

Статтею 420 Цивільного кодексу України об'єкти права інтелектуальної власності диференційовані таким чином: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; копії даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки, географічні значення; комерційні таємниці тощо.

На наш погляд, доцільним є класифікація об'єктів інтелектуальної власності за ознакою виду творчості. Творчість – цілеспрямована інтелектуальна діяльність людини, результат якої є якісно новим і оригінальним. Виділення творчості гуманітарного характеру і науково-технічної творчості може бути покладено в основу відповідного поділу об'єктів інтелектуальної власності за ознакою походження, а не з точки зору цивільної правової охорони (перша група охороняється правом, друга – правом промислової власності – патентним правом – та іншими нормативними актами).

Підкреслимо, що всі результати інтелектуальної діяльності чинним українським законодавством визнані товаром, що має істотне значення для умов ринкової економіки, оскільки результати творчої діяльності у такий спосіб створюють ринок мистецької та науково-технічної продукції.

Нематеріальні активи є відносно новими об'єктами бухгалтерського обліку в Україні, відтак, до важливих питань відносяться визнання та оцінка нематеріальних активів. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена (п. 6 П(С)БО 8).

Відображення нематеріального активу у балансі та його оцінка буде, насамперед, залежати від способу його отримання: створення самим підприємством; купівля; безкоштовна передача; внесок у статутний фонд; обмін; злиття, поглинання.

Для нематеріального активу, створеного підприємством, первісна вартість визначається шляхом врахування сукупності витрат (прямі витрати на оплату праці, прямі матеріаль-

ні 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). Відповідно до п. 7 П(С)БО 8 нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу. Якщо зазначені критерії недотримані, витрати, пов'язані з придбанням чи створенням нематеріального активу, визначаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка 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 доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Нематеріальні активи обліковують на активному рахунку 12 «Нематеріальні активи», за дебетом якого відображають придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів та суму їх дооцінки, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання та суму уцінки нематеріальних активів.

Оцінка нематеріального активу, придбаного в результаті обміну, буде залежати від того, чи стосувався обмін подібного об'єкта чи неподібного об'єкта. Відповідно до п. 21 П(С)БО 8 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 на (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.

Якщо нематеріальні активи отримані безоплатно, їх первісною вартістю є справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8. Поняття «справедлива вартість» вперше з'явилося у стандартах бухгалтерського обліку на початку 90-х років минулого століття, коли комітет по стандартах бухгалтерського обліку США

(FASB) видав стандарти FAS – 105 і FAS – 107, які визначали правила розкриття інформації про фінансові інструменти.

Якщо нематеріальні активи внесені до статутного капіталу підприємства, первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їхньою справедливою вартістю.

Методичні підходи до оцінки нематеріальних активів визначені в Національному стандарті №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 року №1440, який є обов'язковим для застосування під час проведення оцінки майна та майнових прав суб'єктами оціночної діяльності [5]. Відповідно до цього стандарту особливості проведення оцінки певних видів майна визначаються окремими національними стандартами.

Так, наприклад, Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 року №1185, визначає методичні підходи до оцінки майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності (диференційовані відповідно до ст. 420 Цивільного кодексу України) [6].

До об'єктів оцінки у нематеріальній формі, які надають можливість отримувати певну економічну вигоду, належать також і фінансові інтереси – паї, акції, опціони, інші цінні папери.

У Стандарті №1 встановлено метод оцінки як спосіб визначення вартості об'єкта оцінки, послідовність оціночних процедур якого дає змогу реалізувати певний методичний підхід; оціночні процедури, як дії (етапи), виконання яких у певній послідовності дає можливість провести оцінку; – принципи оцінки, як покладені в основу методичних підходів основні правила оцінки. Даний стандарт чітко розрізняє необ'єктивну оцінку (оцінку, яка ґрунтується на явно неправдивих вихідних даних, навмисно використаних оцінювачем для надання необ'єктивного висновку про вартість об'єкта оцінки); неякісну, тобто, недостовірну оцінку (оцінку, яка проведена з порушенням принципів, методичних підходів, методів, оціночних процедур та (або) на основі необґрунтованих припущень, що доводиться шляхом рецензування); непрофесійну оцінку (оцінку, що проведена з порушенням кваліфікаційних вимог, що визначаються законодавством про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність).

Відповідно до стандартів, оцінка майна повинна проводитися з дотриманням принципів корисності (об'єкт оцінки має вартість тільки за умови його корисності для потенційного власника або користувача); попиту і пропонування (відображає співвідношення пропонування та попиту на подібний об'єкт оцінки); заміщення (передбачає врахування поведінки покупців на ринку); очікування (вартість об'єкта оцінки визначається розміром економічних вигод, які очікуються від володіння, користування, розпорядження ним); граничної продуктивності внеску (передбачає врахування впливу на

вартість об'єкта оцінки таких факторів, як праця, управління, капітал та земля, що є пропорційним їх внеску у загальний дохід); найбільш ефективного використання (полягає у врахуванні залежності ринкової вартості об'єкта оцінки від його найбільш ефективного використання).

Загальновизнані методи проведення оцінки ринкової вартості нематеріальних активів закріплені правовим чином і застосовуються у вітчизняній практиці. За порівняльного методу оцінка ґрунтується на результатах аналізу цін продажу (пропонування) на подібний об'єкт оцінки. За використання витратного методу оцінка проводиться із застосуванням бази, що відповідає ринковій вартості. Дохідний метод дозволяє здійснити оцінку на основі прогнозування грошового потоку та відповідної норми доходу.

Стандартом визначені особливості застосування методичних підходів до оцінки різних видів нематеріальних активів.

Так, наприклад, порівняльний підхід до оцінки майнових прав інтелектуальної власності 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. Подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, галузі (сфери) застосування, економічних, функціональних та інших характеристик. Витратний підхід до оцінки майнових прав інтелектуальної власності ґрунтується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки, і застосовується для визначення залишкової вартості заміщення (відтворення) майнових прав інтелектуальної власності шляхом вирахування з вартості відтворення (заміщення) величини зносу. Дохідний підхід застосовується для оцінки майнових прав інтелектуальної власності у випадку, коли можливо визначити розмір доходу, що отримує або може отримувати юридична чи фізична особа, якій належать такі права, від їх використання. Основними методами дохідного підходу, що застосовуються для оцінки майнових прав інтелектуальної власності, є метод непрямої капіталізації (дисконтування грошового потоку) та метод прямої капіталізації доходу.

Застосування неринкових видів вартості (вартість заміщення, вартість відтворення, залишкова вартість заміщення, споживча вартість, вартість ліквідації, спеціальна вартість, ліквідаційна вартість, чиста вартість реалізації, оціночна вартість та інші види) під час укладання договору на проведення оцінки майнових прав можливе у разі невідповідності умов угоди, у зв'язку з якою проводиться оцінка, хоча б однієї з умов, яка висувається для визначення ринкової вартості; порядок визначення цих видів встановлюється окремими національними стандартами.

Досить поширеними є інвестиційні методи оцінки вартості інтелектуального капіталу на основі визначення інвестицій в людський та інтелектуальний капітал з наступним розрахунком їх ефекту (порівняння інвестицій з доходами, що вони їх забезпечують). Однак недоліком інвестиційного методу є в

неможливість достовірно визначити точні результати від використання інтелектуального капіталу.

Розповсюдження також набувають методи експертної оцінки. На нашу думку, для України найбільш перспективним є метод автономного оцінювання інтелектуальної діяльності, здійснюється шляхом залучення вітчизняних експертів з питань оцінки нематеріальних активів.

Висновки

Нематеріальні активи набувають поступового визнання суб'єктами господарювання. Їхнє використання в практичній діяльності з метою підвищення прибутковості підприємств активізує теоретичні розробки відповідного спрямування. З'ясування сутності нематеріальних активів, особливостей їх окремих видів, аналіз достатності та якості правового і методичного забезпечення залишаються важливими складовими забезпечення ефективного функціонування ринку нематеріальних активів в Україні.

Література

1. Куцик В.І, Медвідь Я.Я. Особливості формування активів торговельно-го підприємства в сучасних умовах // Вісник НЛТУ. – 2008. – Випуск 18.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. №242. – zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755–VI. – К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435–IV. – Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – №№40–44.
5. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440. – zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg
6. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. №1185. – zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg

В.А. ПРЕДБОРСЬКИЙ,
к.е.н., професор, Національна академія внутрішніх справ

До проблеми детінізації неформального сектору економіки

У статті розглядаються особливості неформального сектору вітчизняної економіки як сегмента тіньової економіки, дається аналіз можливих наслідків його реакції на реалізацію сучасної політики обмеження його тіньової складової.

В статье рассматриваются особенности неформального сектора отечественной экономики как сегмента теневой экономики, приводится анализ возможных последствий его реакции на реализацию современной политики ограничения его теневой составляющей.

The article discusses the features of the informal sector of the domestic economy as a segment of the shadow economy and its limit of the shadow part, an analysis of the possible consequences and reactions to the implementation of modern politics.

Постановка проблеми. Стрімкий рівень тінізації соціально-економічних відносин пов'язаний з протиріччями трансформаційних процесів, із виконанням тіньовою економікою, окремими її сегментами, неформальною економікою зокрема, своєрідної позитивної «будівничої» функції як загального інструменту-компенсатора надлишкового тиску держави. Обмеження цієї функції є вкрай небезпечним, сприяє різкому посиленню більш небезпечних форм тінізаційних процесів, руйнівних для соціально-економічної структури.

На дослідженні цієї «прихованої» важливої функції сегмента тіньової-неформальної економіки і спрямована **мета даної статті**.

Необхідність протидії тіньовій економіці знайшла відображення у ряді важливих законодавчих, нормативно-правових актах держави, таких як Закон України «Про боротьбу з корупцією» (1995), Указ Президента України «Про невідкладні додаткові заходи щодо посилення боротьби з організованою злочинністю і корупцією» (2003 р., №84/2003), проект Державної програми детінізації економіки, комплексної програми профілактики злочинності на 2001–2005 роки, затвердженої Указом Президента України (2000 р., №1376/2000), Комплексна програма профілактики правопорушень на 2007–2009 роки, Указ Президента України «Про першочергові заходи щодо детінізації економіки та протидії корупції» (2005 р., №1615/2005) тощо, постанови Кабінету Міністрів України з питань відстеження процесів тонізації економіки та розроблення рекомендацій щодо обмеження її зростання.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. До вітчизняних дослідників цього небезпечного соціально-економічного явища відносяться праці В.Д. Базиловича, А.В. Базилюка, О.І. Барановського, В.М. Бордюка, З.С. Варналя, А.С. Гальчинського, С.О. Коваленка, І.І. Мазур, В.О. Мандибури, О.І. Пасхавера, В.М. Поповича, О.В. Турчинова та інших. Значний внесок у розробку адміністративно-правових та кримінально-правових аспектів протидії корупції зробили вітчизняні вчені-юристи. В той же час у зв'язку з недостатнім системним вивченням явища тіньової економіки як ор-