

## ЩЕ РАЗ ПРО НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: ОЦІНКА, ГУДВІЛ, ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

*В даній статті розглянуто поняття нематеріальних активів та їх склад.*

*Виявлені особливості організації обліку нематеріальних активів,  
запропоновано шляхи покращення обліку на підприємстві*

**Вступ.** Беручи до уваги стрімкий розвиток новітніх технологій, підприємства все більше уваги приділяють нематеріальним активам як запоруці успіху. Тож все більше підприємств намагається йти у ногу з часом, розробляючи самостійно нові винаходи або технології чи купуючи їх (або право власності на них) у продавців. Для найбільш вдалого використання нематеріальних активів потрібно обов'язково володіти юридичною та економічною інформацією, що позбавить підприємство конфліктів із законом та забезпечить найбільший дохід.

**Постановка проблеми.** Питання обліку нематеріальних активів розглянуто у працях відомих вітчизняних та зарубіжних науковців таких, як Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька, А. Дребін, А. Мілбарн та інші. Але незрозумілими залишаються питання оцінки нематеріальних активів, відображення їх у податковому і бухгалтерському обліку та визначення гудвілу підприємства. Тож спробуємо розглянути найбільш актуальні питання обліку нематеріальних активів ще раз.

**Мета дослідження** полягає у правильному визначенні нематеріальних активів та достовірному їх відображенні в обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Що ж являє собою нематеріальний актив? В загальному розумінні поняття “нематеріальний актив” в різних країнах не відрізняється. Критеріями віднесення до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання та здатність приносити дохід. Відмінності ж спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначенні терміну використання тощо. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від українського обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, організаційні, на рекламу, випуск акцій тощо). [1, с. 312].

В українському обліку під нематеріальними активами розуміють “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 або надання в оренду іншим особам” [2, с. 37]. Для узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів національним Планом рахунків передбачено рахунок 12 “Нематеріальні активи”.

Згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” нематеріальні активи поділяються на такі групи:

- права користування природними ресурсами (права користування надрами, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (права користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні призначення (права на торговельні марки), комерційні (фірмові найменування тощо);
- права на об’єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- авторське право і суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми тощо);
- незавершені капітальні інвестиції в матеріальні активи;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Закон про прибуток більш лаконічний і не має такого переліку як стандарт. Відповідно до нього, до нематеріальних активів належать “об’єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об’єктом права власності платника податку” [3].

Нематеріальні активи можна розглядати як довгострокові інвестиції, за допомогою яких фірма може зайняти більш вигідне положення на ринку, знизити собівартість продукції, випередити конкурентів або здобути кращий статус. При придбанні зазвичай ціна визначена, але як оцінити нематеріальні активи, які виготовлені власними силами? Це дуже складно, іноді просто не можливо зробити. Наприклад, висока кваліфікація кадрів, надійність

покупців, наукові дослідження, торговельна таємниця та ін. не відображаються в балансі, хоча ці показники значно впливають на результати діяльності підприємства. Все більше підприємців розуміє, що успіх бізнесу залежить від наукових кадрів, які теж можна назвати нематеріальними активами, а не тільки від обладнання, сировини чи машин. Якщо підприємство створило новий винахід, модель чи ноу-хау, то економічні вигоди воно отримає у майбутньому, однак встановити на скільки саме зросте дохід досить складно. Але ми маємо сукупну вартість витрат на винаходи (дослідження, розробка, випробування), які необхідно розподілити між винаходами (що являє собою складне завдання) та відобразити їх в обліку. Щодо відображення витрат в обліку також виникають складнощі: відносити витрати на окремі винаходи чи відносити їх до витрат періоду? З цього приводу думки вчених розділилися: А. Дребін вважає, що списувати витрати на винаходи доцільно у період їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно не відомий [4, с. 425]; Ми ж більше схилиємося до думки А. Мілбарна, який вважає, що краще здійснювати їх повну капіталізацію з наступною амортизацією [5, с. 404-408].

У випадку купівлі нематеріальні активи оцінюють за собівартістю придбання. За П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” до первісної вартості придбаного нематеріального активу включають ціну придбання (крім отриманих торговельних знижок), непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, мито та інші витрати, пов’язані з придбанням об’єкту та доведенням його до стану, в якому він буде придатний для використання за призначенням.

Для відображення нематеріального активу в обліку він має бути ідентифікований.

Ідентифіковані активи – “придбані активи та зобов’язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу” [6, с. 55]

Нематеріальні активи важко оцінити, бо існує невизначеність майбутніх вигід, які ми очікуємо отримати від них, а також період їх отримання. Неможливо достовірно визначити які переваги ми будемо мати при використанні нового винаходу і чи матимемо взагалі, також важко прогнозувати діяльність конкурентів, які теж запроваджують прогресивні технології. Ще велику роль грає попит на товар на ринку, переваги та смаки споживачів, адже, як відомо, завжди існує група людей, які негативно ставляться до всього нового і віддають перевагу уже перевіреним товарам і послугам.

Згідно з стандартами виділяють такі групи нематеріальних активів (табл. 1)

**Таблиця 1. Групи нематеріальних активів [7, с. 23]**

<i>Ідентифіковані матеріальні активи</i>	<i>Неідентифіковані матеріальні активи</i>
Права користування природними ресурсами	Кваліфікація робітників
Права користування майном	Надійність покупців і постачальників
Права на знаки для товарів і послуг	Наявність проведених маркетингових досліджень
Права на об'єкти промислової власності	Проведення дієвого менеджменту
Авторські та суміжні з ними права	Наявність унікальної стратегії розвитку
Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	Витрати на рекламу, що дає можливість успішного просування товару на ринку
Інші нематеріальні активи	Наявність частки ринку

Серед нематеріальних активів значне місце займає інтелектуальна власність.

Інтелектуальна власність – це власність на результати інтелектуальної діяльності, інтелектуальний продукт, що входить в сукупність об'єктів авторського і винахідницького права. [8, с. 576].

Відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”: групою нематеріальних активів є сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Інтелектуальна власність поділяється на:

1. Група прав на об'єкти промислової власності: права на винаходи, корисні моделі, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції, топографія інтегральних мікросхем, промислові зразки.

2. Об'єкти авторського права та суміжних з ним прав: твори мистецтва, літератури, комп'ютерні програми, бази даних, наукова-технічна інформація, права виконавців, виробників фонограм, організацій мовлення.

3. Об'єкти права на знаки для товарів та послуг: торгові марки, товарні знаки, фірмові найменування тощо. [9, с. 42].

Слід звернути увагу на те, що різні дозволи, які підприємство отримує від різних контролюючих органів на початок виробництва, а також розроблення конструкторської і технологічної документації щодо специфіки виробництва того чи іншого виду продукції не є нематеріальними активами. Дозволи різних органів (санстанції, пожежників тощо) не є правами, які можна продати, а представляють собою документ, який підтверджує, що підприємство виконало всі умови, необхідні для приведення виробничого приміщення у стан, придатний до початку виробництва.

Технологічна документація, якщо вона не захищена відповідним патентом, також не є нематеріальним активом, тож продати право на користування нею не можна, бо власник документації не узаконив свої права на неї так, як того вимагає законодавство України.

Авторське право – це особисті майнові і немайнові права авторів та їх правонаступників, які пов'язані зі створенням та використанням творів науки, літератури та мистецтва.

Розпорядження майновими правами розглядається в двох аспектах:

1. Надання дозволу на використання – майнові права передаються у тимчасове використання у певному обсязі;

2. Передання виключних майнових прав на твір іншій особі – майнові права передаються у використання іншій особі назавжди у повному обсязі. [10, с. 48-49].

На рівні з авторськими правами як найпоширенішими нематеріальними активами виступає і програмне забезпечення. Згідно з пп. 8.2.2 Закону про прибуток, комп'ютерні програми належать до 4-ої групи основних фондів, тож виходить, що їх простіше продавати разом з комп'ютерами, на яких вони встановлені.

Права на винаходи та ноу-хау оформляється патентом за умови подання заявки винахідника та сплати ним мита. Патент реєструється на особу винахідника або на підприємство, на якому даний робітник працює, якщо винахід було здійснено в ході робочого процесу. Патент дає право на використання винаходу у виробництві та одержання від цього комерційного прибутку. Права власності на патент власник може передати:

– повністю – на підставі договору право власності на винахід передається особі, яка стає правонаступником;

– частково, тобто передається тільки право використання. Власник патенту може видати дозвіл на використання винаходу на підставі ліцензійного договору.

Власник патенту зобов'язаний періодично сплачувати платежі за підтримку дії патенту. Це потрібно враховувати при продажу патенту або передачі прав користування. В нашій державі ліцензійні договори не набули особливого поширення, тому у більшості випадків використовують звичайну купівлю-продаж патенту і прав на нього. Таким чином власник патенту передає всі вигоди, пов'язані з використанням нового винаходу, не плануючи самостійно використовувати цей патент у виробництві, а покупець здобуває виняткове право на запатентований винахід чи ноу-хау.

В обліку така операція відображається як звичайна купівля-продаж нематеріального активу з нарахуванням доходів від продажу у бухгалтерському і податковому обліку [11, с. 22].

Інтелектуальна власність також є складовою гудвілу підприємства.

Гудвіл – це переваги, які одержує покупець при придбанні вже діючого підприємства в порівнянні з організацією власного бізнесу і пов'язаними з цим ризиками. Ці переваги можуть втілюватися у налагоджених зв'язках з

постачальниками, постійної клієнтури, добре налагодженого збуту та просування товару на ринку, сформованій стратегії розвитку, досвідчених працівникам та досконало налагодженому виробництві тощо. Гудвіл ідентифікувати досить проблематично, тому його часто не відображають у балансі та фінансовій звітності підприємства.

Відповідно до п. 43 МСФЗ 22 “Об’єднання компаній”, яке містить досить детальне пояснення щодо гудвілу, що, на жаль не характерно для нашого П(С)БО 19, гудвіл відображується за собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків без зменшення корисності.

За кордоном склалося три підходи до визначення вартості гудвілу:

1. Оцінка репутації фірми;
2. Поточна дисконтова на оцінка (різниця між очікуваним майбутнім прибутком і нормативним (галузевим) прибутком від усіх активів фірми, крім гудвілу);
3. Залишкова вартість, тобто перевищення вартості підприємства в цілому (як діючого бізнесу) над сукупністю оцінок його чистих активів. [1, с. 318].

Відповідно до українського обліку вважається, що гудвіл виникає лише у момент придбання підприємства, якщо його вартість перевищує балансову. Таке перевищення вартості придбання над справедливою вартістю визнають як позитивну ділову репутацію і відображають у складі нематеріальних активів. Покупець, заплативши більшу ціну, має надію отримати майбутні вигоди завдяки репутації фірми та організації праці на ній. У такому випадку, коли гудвіл можна визначити, його відображають за справедливою вартістю на дату придбання. Така справедлива вартість формується виходячи із ціни котирувань на активному ринку [12, с. 27].

Бувають випадки, коли ціна придбання підприємства є нижчою за справедливу вартість. У такому разі виникає негативний гудвіл. Він може бути зумовлений рядом причин:

- використання невідповідних баз оцінки;
- невміння попередніми власниками ефективно керувати і використовувати наявні активи та реалізувати весь потенціал підприємства;
- недосконалість ринку;
- не відображення у звітності всіх наявних зобов’язань.

Також дуже складно ідентифікувати внутрішньогенерований гудвіл, якщо не відбувається продаж підприємства, тому його не визнають у складі активів підприємства, однак його визначення є важливим для інвесторів, які збираються вкладати свої кошти у дане підприємство.

Як уже зазначалося, існує різниця у відображенні нематеріальних активів у бухгалтерському та податковому обліку. Розглянемо це більш детально.

1. У бухгалтерському обліку нематеріальні активи будуть вважатися будь-які активи, які не мають матеріальної форми і утримуються підприємством з метою використання у господарській діяльності більше одного року. У податковому обліку до нематеріальних активів відносяться тільки активи, що не мають матеріальної форми, на які є виключні права. Тобто у розумінні податкового законодавства нематеріальними активами можуть бути тільки об'єктами права власності, а в бухгалтерському розумінні це може бути і об'єкт права користування. У податковому обліку нематеріальні активи поділяються на ті, що підлягають амортизації, і ті, що не підлягають. Амортизуються у податковому обліку ті нематеріальні активи, які використовуються для здійснення господарської діяльності, а ті нематеріальні активи, що призначені для продажу, амортизуватися не будуть.

2. У бухгалтерському обліку амортизація нематеріальних активів аналогічна амортизації основних засобів з певними особливостями. Амортизація нематеріальних активів нараховується протягом строку їх корисного використання, який визначається при зарахуванні активу на баланс підприємства, але термін не має перевищувати 20 років. Метод амортизації підприємство вибирає самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. У податковому обліку для амортизації використовується прямолінійний метод. Згідно з цим методом кожен вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з первісної вартості активу, що визначається платником податку самостійно на підставі строку діяльності платника податку або строку корисного використання нематеріальних активів, але термін експлуатації не має перевищувати 10 років.

3. У бухгалтерському обліку амортизація нематеріальних активів починається з місяця, наступного за тим, в якому нематеріальний актив став придатний для використання, а закінчується у місяці, наступному за місяцем вибуття. У податковому обліку платник самостійно визначає строк амортизації, що, очевидно, передбачає самостійне визначення і моменту перебігу такого строку. Тобто можна починати амортизацію з місяця введення в експлуатацію і з місяця, наступного після введення нематеріальних активів в експлуатацію.[13, с. 29-32].

**Таблиця 2. Особливості нематеріальних активів у бухгалтерському та податковому обліку [13, с. 32]**

<i>Облікова характеристика</i>	<i>Особливості бухгалтерського обліку</i>	<i>Особливості податкового обліку</i>
<b>Об'єкт НМА</b>		
	Права інтелектуальної власності, права на ведення діяльності тощо	Права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності
<b>Мета володіння</b>		
	Використання для торгівлі, виробництва, з адміністративною метою або для надання в оренду	Використання або продаж
<b>Строк використання</b>		
Мінімальний	Один рік або один операційний цикл, якщо він перевищує один рік	Не обмежений
Максимальний	20 років	10 років
<b>Первісна вартість НМА</b>		
Придбаних або створених самостійно	Витрати на самостійне створення, придбання	Витрати на придбання
Отриманих безоплатно	Справедлива вартість	Витрати, пов'язані з оформленням переходу прав на НМА
<b>Витрати на придбання НМА</b>		
До введення в експлуатацію	Не амортизуються	Амортизуються
<b>Амортизація НМА</b>		
	Амортизуються введені в експлуатацію НМА	Амортизуються НМА, крім тих, що утримуються з метою продажу
Метод амортизації	Один з методів, наведених у П(С)БО 7 "Основні засоби"	Прямолінійний
База для амортизації	Первісна вартість	Первісна вартість з урахуванням індексації
Момент початку амортизації	3 місяця, наступного за місяцем надходження НМА	Визначається платником податку
Момент закінчення амортизації	3 місяця, наступного за місяцем вибуття НМА	До досягнення НМА нульової вартості

Керівникам підприємств, на яких використовуються нематеріальні активи також не слід забувати про законність використання нематеріальних активів, адже за цим суворо слідкує держава. Державний контроль здійснюється державним інспектором шляхом проведення планових, позапланових (раптових) перевірок діяльності суб'єктів господарювання, огляду речей в установленому законом порядку.



**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Підприємствам слід звернути увагу на такі особливості використання нематеріальних активів у виробництві:

1. Правильно оцінити власні матеріальні активи, а також внутрішньо генерований гудвіл;
2. Ідентифікувати нематеріальні активи для відображення їх в обліку;
3. Досконально вивчати інформацію, пов'язану із інтелектуальною власністю та програмним забезпеченням як найпоширенішими нематеріальні активи, які використовуються для отримання економічної вигоди.
4. Звернути увагу на різницю відображення нематеріальні активи в бухгалтерському та податковому обліку;
5. Дотримуватися законів, пов'язаних із використанням нематеріальні активи, що відповідають специфіці виробництва.
6. Запроваджувати нові технології, ноу-хау у виробництві, стимулювати до генерування нових ідей робітників на власному підприємстві, що принесуть економічні вигоди.
7. При створенні нового винаходу, ноу-хау чи іншого нематеріальні активи відразу слід встановлювати контроль над ним. Контроль над активом означає можливість мати від них економічні вигоди та обмеження доступу інших осіб до цих вигід, що впливає з юридичних прав.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Ф.Ф Бутинець, Л.Л. Горецька* “Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах” – Житомир – ПП “Рута”, 2003, – с. 312-318.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, із змінами та доповненням // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 12. – С. 37-39.
3. Закон про прибуток – Закон України 28.12.94 р. № 334/94-ВР “Про оподаткування прибутку підприємства”.
4. *Dreblin Allan R.* Accounting for Proprietary Research // *The Accounting Review.* – July, 1966. – P. 425.
5. *Milburn J.A.* A Look of Problems in Research and Development Accounting // *Canadian Chartered Account.* – June, 1968. – P. 404-408.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. №163, із змінами та доповненнями // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12. – С. 55-57.

7. Галина Нашкерська “Оцінка нематеріальних активів” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23-24.
8. Словарь современных экономических и правовых терминов / В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и др.; по ред. В.Н. Шимова, В.С. Каменкова. – Мн., 2002. – 816 с.
9. Лариса Городянська “Інтелектуальна власність як нематеріальний об’єкт обліку на підприємстві” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 42.
10. Зоряна Куриляк “Авторське право на письмові твори” // Дебет Кредит. – 07.04.2008. – С. 48-49.
11. Віталій Шеломков “Як “перевести” нематеріальні активи” // Дебет Кредит. – 28.08.2006. – С. 22.
12. Галина Нашкерська “Оцінка нематеріальних активів” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 27.
13. Денис Миронов “НМА в податковому і бух обліку: шість особливостей” // Дебет Кредит. – 20.03.2006. – С. 29-32.
14. Постанова КМУ від 24.03.04 р. № 369 / Порядок виробництва, зберігання, видачі контрольних марок та маркування примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп’ютерних програм, баз даних.