

З вищенаведеного можна зробити наступні висновки. Специфіка сучасних економічних процесів і самого середовища підприємства диктує необхідність розробки нових принципів економічної діяльності, спрямованих на активне використання інтелектуального капіталу як основного чинника формування конкурентних переваг. Оцінка інтелектуального капіталу неможлива без комплексного підходу, який враховує не тільки внутрішні і зовнішні фактори, але й ефект, створюваний за рахунок синергії поєднання його різних складових частин. Тому наступні дослідження необхідно спрямувати на подальшу розробку і впровадження інтегрованого методу визначення вартості інтелектуального капіталу.

4.3. Особливості методики обліку нематеріальних активів на підприємстві

Зміщення економічних пріоритетів у бік нематеріальних активів, що відбувається в економіці України в останній період підвищує їх значення для господарюючих суб'єктів різних сфер сектору економіки. Провідні сучасні підприємства мають позитивну ділову репутацію, впізнаваний бренд, реалізують товари під власними торговими марками або власним найменуванням, використовують новітні технологічні розробки. Залучення нематеріальних активів (далі – НМА) до фінансово-господарської діяльності підприємств забезпечує підвищення їх конкурентоспроможності. Отже, питання визначення ефективності нематеріальних активів на підприємствах є актуальним для держави, оскільки налагоджена облікова система забезпечує перспективи прискореного розвитку підприємств.

Проблемам обліку НМА присвячена значна увага вітчизняних та зарубіжних вчених у наукових працях: Бланк. І. А., Бойчик І. М., Горфінкель В. Я., Гриньов А. В., Грузинов В., Шегда А. В., Завіновська Г. Т., Зайчев М. Л., Іванілов О. С., Лапін Є. В., Майорова Т. В., Онищенко В. О., Орлов О. О., Осовська Г. В., Пастухова В. В., Стаут С. Проте, зазначене питання потребує

глибшого дослідження відповідно до сучасних умов господарювання, що і обумовлює актуальність теми дослідження.

Проведені дослідження свідчать про відсутність єдиного законодавчого тлумачення нематеріальних активів.

Основними нормативно-правовими актами регулювання обліку НМА є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»²⁵¹, Податковий кодекс України²⁵² та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів²⁵³.

Згідно з п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований».

Згідно з Податковим кодексом України нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у 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 установленному законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Поняття НМА тісно пов'язане з правами на інтелектуальну власність, сутність якої розкрита в Цивільному кодексі України (ЦКУ)²⁵⁴.

Згідно зі статтею 420 ЦКУ²⁵⁵ до цих об'єктів, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;

²⁵¹ Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ № 242 від 18.10.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

²⁵² Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja-14.htm.

²⁵³ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

²⁵⁴ Цивільний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

²⁵⁵ Там само.

- наукові відкриття;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торгівельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці.

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам²⁵⁶.

В обліку і фінансовій звітності нематеріальні активи поділяються за кількома ознаками (рис. 4.3).

В бухгалтерському обліку НМА обліковуються за первісною вартістю, яка визначається залежно від джерела їх надходження. Для узагальнення інформації щодо наявності та руху НМА Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку²⁵⁷ передбачено рахунок 12 «Нематеріальні активи», який ведеться за субрахунками:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на знаки для товарів і послуг»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторські та суміжні з ними права»;
- 126 «Гудвіл»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

²⁵⁶ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

²⁵⁷ Там само.

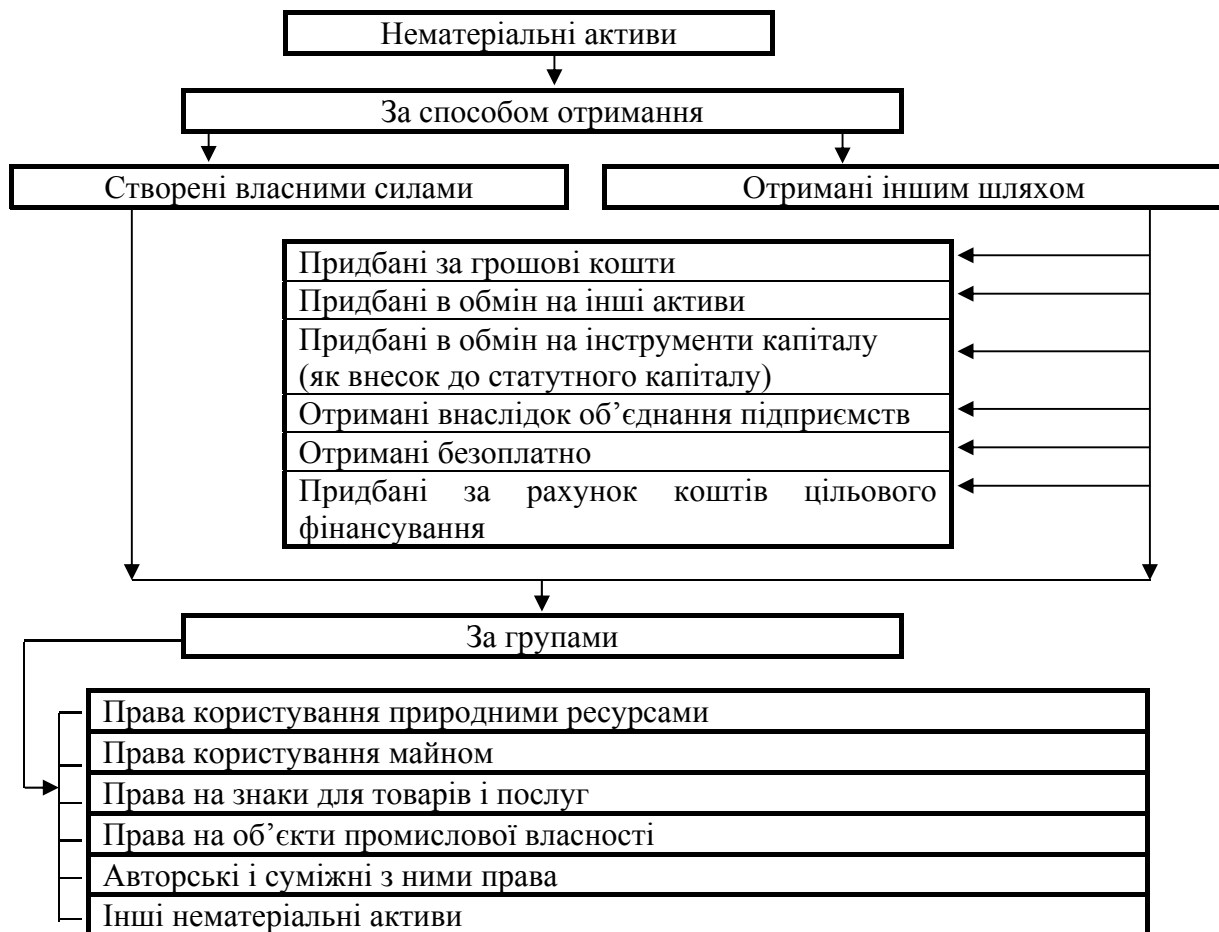


Рис. 4.3. Класифікація нематеріальних активів в обліку і звітності

Таблиця 4.17

Призначення та характеристка рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Шифр і назва субрахунка	Ведеться облік наявності
121 «Права користування природними ресурсами»	об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування природними копалинами іншими ресурсами природного середовища.
122 «Права користування майном»	прав користування майном.
123 «Права на знаки для товарів і послуг»	прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові фірмові назви).
124 «Права на об'єкти промислової власності»	прав на об'єкти промислової власності.
125 «Авторські та суміжні з ними права»	авторських та суміжних з ними прав (права на літературні та музичні поєднання, програмні засоби для ЕОМ)

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або

неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки НМА²⁵⁸.

Відмінними рисами НМА від інших активів є: відсутність матеріальної форми; використання впродовж тривалого часу; здатність приносити економічну вигоду підприємству; високий ступінь невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання.

Придбаний або отриманий НМА відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням і його вартість може бути достовірно визначена²⁵⁹. Якщо НМА не відповідає вказаним критеріям, 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.

Списання з балансу НМА відбувається в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі, або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання²⁶⁰. Фінансовий результат від вибуття НМА визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. У бухгалтерському обліку при вибутті НМА, спочатку здійснюється списання суми накопиченої амортизації.

НМА мають досить суттєве значення для більшості підприємств, оскільки виступають гарантом їх конкурентоспроможності та домінування на ринку, що забезпечує постійну прибутковість. З одного боку НМА найактивніше використовуються у всіх сферах діяльності, а з іншого – ще знаходять своє теоретичне осмислення вченими і правове оформлення законодавцями.

Нині ситуація в сфері управління НМА для підприємств є недосконалою, що пов'язано з такими проблемними питаннями, зокрема:

²⁵⁸ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Праця, зазначена на с. 300.

²⁵⁹ Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Праця, зазначена на с. 299.

²⁶⁰ Там само.

– облікове законодавство обмежує структуру НМА, а саме, зараховуючи витрати зі створення більшості НМА на витрати звітного періоду. Методика обліку окремих об'єктів інтелектуальної власності взагалі відсутня. При реєстрації торгової марки не всі витрати включають до вартості торгової марки або облік фірмового найменування взагалі відсутній;

– одночасно з існуванням НМА, які в господарській діяльності підприємства знаходяться або на правах власності, або на ліцензійній основі є позиковими, методика щодо відображення їх у звітності однакова, що збільшує вартість майна (з позиції використання витратного підходу) і унеможлиблює об'єктивну оцінку для тих користувачів, які не можуть вимагати додаткової інформації;

– зазвичай облікова вартість НМА значно нижче ринкової вартості, що занижує майновий стан підприємства, оскільки в обліку, як правило, використовується витратний підхід. Зокрема, вартість реєстрації торгової марки підприємства на момент формування НМА та через певний час включатиме лише частину понесених витрат, що значно відрізняється від ціни на ринку, та як наслідок, підвищує вартість зареєстрованої торгової марки;

– унікальні НМА зазвичай не враховують у балансі, зокрема, гудвіл не враховується в балансі підприємства до здійснення операції та оформлення акту купівлі-продажу.

Незважаючи на значну кількість вітчизняних та зарубіжних досліджень у публікаціях щодо обліку НМА, дане питання вивчено не достатньо. А саме, економічна сутність НМА, зокрема, реєстрація торгової марки, авторського права, патентування промислового зразка, винаходу; наукова класифікація, методика обліку окремих операцій; питання організації носіїв інформації, поділу на балансовий і позабалансовий облік, амортизаційну політику; аналіз; чинна форма звітності. Це ускладнює діяльність підприємств, оскільки не висвітлюються такі суттєві аспекти, як оприбуткування, формування, управління, визначення ефективності використання та відображення НМА в звітності підприємства.

Оцінка НМА безпосередньо впливає на фінансовий стан компанії, зокрема: за рахунок НМА дає змогу сформувати значний статутний капітал без додаткових грошових вкладень; при зарахуванні на баланс НМА амортизуються як і всі активи, і амортизаційні відрахування залишаються у користуванні компанії, включаються до собівартості продукції і на законних підставах не обкладаються податком на прибуток; збільшується вартість підприємства за рахунок нематеріальних активів. Що суттєво при укладанні договору купівлі-продажу та отриманні кредитів банку. За такої оцінки можна розрахувати не тільки ціну таких активів, але і їх цінність. У Міжнародних стандартах оцінки поняття «цінність» ототожнюється з поняттям «інвестиційна вартість», але не завжди.

Окремим пунктом можна виділити потребу професійної оцінки у випадку укладання договору купівлі-продажу або договору оренди. При цьому реальна ринкова вартість таких активів буде цікава не тільки продавцю, а й покупцю.

Потенційний інвестор має отримати інформацію щодо вартості всіх її активів. При цьому, важливість реальної ринкової вартості її НМА, буде відображена в позиціях на ринку компанії, що оцінюється, її перспективами і можливостями в розвитку.

Ринкова вартість для продавця сприяє визначенню реальної вартості бізнесу, торгової марки, патенту. А це потребує знання інформації, як даний НМА впливає на формування грошового потоку на підприємстві. Оцінка НМА необхідна при укладанні договорів купівлі-продажу; реорганізації (злиття, поділ, поглинанні); ліквідації та банкрутстві підприємства; розробки інвестиційного проекту з розвитку бізнесу; отримання кредиту; переоцінки основних засобів підприємства; внесення їх до статутного капіталу компанії; передачі права використання інтелектуальної власності на основі ліцензійної угоди, за договором франчайзингу.

Всі операції, пов'язані з рухом, придбанням, використанням та списанням нематеріальних активів, обов'язково мають відображатися в бухгалтерському обліку. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості обліку

за видами та окремими об'єктами НМА, нарахованої амортизації (зносу) за об'єктами та групами. Шляхами надходжень НМА є: їх придбання; створення підприємством або залучення сторонніх виконавців на договірній основі; придбання на умовах обміну; надходження в рахунок внеску до статутного капіталу підприємства; безоплатне надходження; здійснення спільної діяльності.

Придбання НМА оформляється бухгалтерським записом: Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; одночасно здійснюється запис на суму ПДВ; Дт 644 «Податковий кредит» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Оскільки НМА є необоротними активами, то при відображенні операцій з їх вибуття використовують субрахунки рахунку 97 «Інші витрати», 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» – при продажу, 976 «Списання необоротних активів» – при безоплатній передачі або ліквідації.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу ті нематеріальні активи, щодо яких є активний ринок. У випадку переоцінки окремого об'єкта НМА доцільно переоцінювати всі інші активи групи, до яких він належить (окрім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо на підприємстві переоцінено об'єкти групи нематеріальних активів, то надалі вони також підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінка НМА здійснюється у декілька етапів, зокрема: встановлення справедливої вартості нематеріальних активів; визначення різниці між справедливою і залишковою вартістю з метою розрахунку величин до оцінки або зниженням ціни за залишковою вартістю; визначення переоціненої первісної вартості нематеріального активу; визначення величини до оцінки або зниження первісної вартості; проведення дооцінки після попередніх уцінок; відображення списання переоцінених об'єктів.

При визначенні строку корисного використання об'єктів НМА слід враховувати: строки корисного використання подібних активів; моральний

знос; правові або інші подібні обмеження щодо строків їх використання, інші чинники.

Нараховується амортизація НМА впродовж строку корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не понад 20 років.

Метод амортизації НМА обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання в майбутньому економічних вигод. У випадку неможливості визначення методу амортизації, нарахування здійснюється із застосуванням прямолінійного методу.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість НМА прирівнюється до нуля, крім випадків коли: снує беззастережне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; ліквідаційна вартість може бути визначена, на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме і в кінці терміну корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому НМА став придатним для використання. Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття НМА. Строк корисного використання НМА та метод його амортизації переглядається в кінці звітного року, якщо в майбутньому періоді очікується зміни строків корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація НМА нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Втрати від зменшення корисності НМА включаються до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу витрат звітного періоду та суми зносу, а від об'єктів, що відображаються в обліку за переоціненою вартістю, зі зменшенням переоціненої вартості об'єкта НМА.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта НМА перестали існувати, то втрати від зменшення його корисності за попередні періоди виключаються

на відповідну суму способом сторно із суми витрат звітного періоду та із суми зносу, а втрати від зменшення їх корисності, відображеної в обліку за переоціненою вартістю, включаються до складу доходів зі збільшенням переоціненої вартості об'єкта НМА. Всі господарські операції впливають на стан майна, капіталу, зобов'язання та фінансові результати, оформляються первинними документами. Регістри аналітичного обліку вибулих НМА додаються до документів, якими оформлені факти їх вибуття.

З вищенаведеного зроблено такі висновки. Сутність НМА обумовлена швидкістю та масштабами технологічних змін, поширенням інформаційних технологій, ускладненням та інтеграцією фінансового ринку України.

Методика та організація обліку НМА є найпроблемним питанням методології бухгалтерського обліку. Грамотна класифікація об'єктів НМА, є базою формування попередньої оцінки їх ринкової вартості, проте, не всі підприємства їх виконують.

Практичне використання НМА в економічному обороті, перетворення їх на конкретний механізм для комерційної оцінки результатів інтелектуальної праці сприяє: змінити структуру виробничого капіталу за рахунок зміни частки НМА у вартості нової продукції і послуг шляхом збільшення їх наукоємності, що впливає на конкурентну здатність; економічно ефективно і раціонально використовувати незадіяні і невикористані НМА.

Слід зазначити, що проблемною є оцінка об'єкта НМА, створених підприємством самостійно. В цьому випадку перед підприємством постає питання: як відобразити витрати на створення окремих НМА. З цього приводу можна рекомендувати такі шляхи вирішення даного питання, а саме, насамперед, доцільно списувати такі витрати у періодах їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно невідомий, вдруге, необхідно здійснювати їх повну капіталізацію з наступною амортизацією.

Загалом, облік нематеріальних активів є досить важливою в практиці роботи підприємств проблемою, яка пов'язана насамперед з класифікацією нематеріальних активів та їх оцінкою. Правильна класифікація та шляхи оцінки

нематеріальних активів сприятимуть точній оцінці майбутніх економічних вигід та забезпечать підвищення продуктивності управлінських рішень з метою їх оперативності та прийняття.

Все це перетворює проблему нематеріальних активів в одну з найактуальних економічних і правових проблем на даному етапі руху економіки загалом та цивілізованих ринкових відносин.

4.4. Схеми фінансування науково-дослідних проектів в університетах: зарубіжний досвід та вітчизняні реалії

Потужний інноваційний потенціал України є перспективно рушійною силою для інноваційного розвитку вітчизняної економіки. Однак, невичерпний ресурс економічного зростання – інтелектуальна праця наразі не дає відповідного комерційного ефекту нашій державі. В Україні між наукою і виробництвом існує прірва, яка зумовлена великими інвестиційними ризиками підприємців та промисловців та вкрай низьким рівнем фінансування державою розробок промислових зразків, що є наслідком відсутності чітких правил діяльності у сфері інтелектуальної власності (ІВ). Однією з перших інституційних спроб відрегулювати інноваційний простір в Україні відповідно до сучасних тенденцій менеджменту, а також вимог та положень ЄС став проект «Національної стратегії розвитку інтелектуальної власності в Україні до 2020 року», підготовлений Державною службою інтелектуальної власності України, який визначає провідну роль науки і технологій у процесі розвитку українського суспільства та підвищення рівня життя²⁶¹. Однак, цей документ містить ряд недоліків, зокрема: багато загальних положень, де не чітко визначенні завдання та механізми їх виконання. Дана стратегія відірвана від діючих норм права в Україні та світі у сфері інтелектуальної власності, не передбачає поглибленої співпраці з вітчизняними та міжнародними

²⁶¹ Проект «Національної стратегії розвитку інтелектуальної власності в Україні до 2020 року» [Електронний ресурс] / Державна служба інтелектуальної власності України. – Режим доступу: <http://sips.gov.ua/ua/project-ip-strategy28082014>