

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НОВІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ВИЗНАННЯ

Розглянуто сутність та поняття нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку в сучасному ринковому середовищі.

Виділено основні проблеми бухгалтерського обліку нематеріальних активів за національними П(С)БО. Розроблено класифікацію нематеріальних активів в широкому розумінні.

Запропоновано нові підходи до визнання нематеріальних активів

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку вітчизняної економічної системи характеризується остаточним переходом до ринкових відносин, що передбачає значне загострення конкурентної боротьби. Одним із визначальних факторів, що впливають на результати таких конкурентних змагань є застосування в діяльності підприємств нематеріальних, невідчутних активів, які дозволяють, з одного боку, завдяки закладених в них результатах інтелектуальної творчої діяльності, зменшувати затрати на виробництво продукції, а з іншого, збільшувати обсяги реалізації продукції шляхом формування торгової марки, бренду.

Актуальність застосування нематеріальних активів в діяльності підприємств зростає з переходом конкуренції в нецінову форму, що стає можливим у зв'язку з наявністю відкритого доступу до таких факторів виробництва як земля, праця і капітал.

Тому будь-яке сучасне підприємство для досягнення високих результатів повинно зосереджувати свою увагу на ефективному використанні нематеріальних активів, оскільки ефективну діяльність компаній неможливо уявити за відсутності значної частини інтелектуальних знань та навиків працівників, отриманого досвіду та правильного використання наявної інформації на свою користь.

За таких умов бухгалтерський облік, як основна система, яка забезпечує прийняття управлінських рішень повинна мати відповідний методологічний інструментарій для бухгалтерського відображення нематеріальних активів з метою задоволення зростаючих потреб заінтересованих користувачів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням бухгалтерського обліку нематеріальних активів присвячували кандидатські дисертації І.А. Бігдан, В.Б. Гурко, М.В. Дишкант, С.Ф. Легенчук, М.Ю. Манухіна, В.В. Сатовський, Сунь Лін, Я.І. Устинова, С.В. Шульга та ін.

Окремі питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів висвітлені в працях М.Ю. Алейнікової, В.Ю. Бакшинскаса, В. Букура, А.М. Козирева, А. Костіна, Н.М. Малюги, С.А. Ніколаєвої, А.А. Стельмахова, Г.М. Соловйової, Б. Юровського, І.Й. Яремка.

Юридичні аспекти інтелектуальної власності в своїх працях висвітлюють О.Б. Бутнік-Сіверський, О.А. Підпригова, В.С. Дроб'язко, Н.В. Дегтяренко, П.П. Крайнєв, М.В. Паладій, Л.І. Пуздрач та ін.

Метою дослідження є пояснення сутності та поняття нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку в сучасному ринковому середовищі.

Виклад основного матеріалу досліджень. Прояви постіндустріальної економіки викликали цілу хвилю публікацій, присвячених особливостям використання, впровадження в діяльність підприємств інтелектуальних активів. Деякі автори [10] говорять про “революцію” в обліку, інші [1] – про заміну традиційного капіталу на інтелектуальний капітал у вигляді нематеріальних активів (інформація, інтелектуальна власність, комп'ютерні програми тощо), що викликає цілу низку проблем підвищення ефективності використання цих активів з тієї позиції, що перетворення нематеріального активу в гроші і навпаки не задовольняє вимог сьогодення.

Категорія “нематеріальні активи”, на нашу думку, досить швидко, без адаптації до національних особливостей права інтелектуальної власності, впроваджена в українську облікову практику на основі врахування досвіду МСФЗ. В результаті, незважаючи на наявні дисертаційні дослідження з даної тематики, існування П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, можна зробити висновок, що дана категорія є до кінця не розробленою, а методика її обліку не забезпечує ефективність управління такими активами. Про це свідчить кількість нематеріальних активів, що відображаються в обліку українськими підприємствами, яка в більшості випадків не перевищує 1%.

Можна виділити наступні проблеми в методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні:

– відсутність гармонізації між законодавчими актами, що регулюють використання інтелектуальної власності і нормативним забезпеченням бухгалтерського обліку в Україні;

– відсутність єдиної економічної класифікації нематеріальних активів;

- відсутність інформації про всі нематеріальні активи, наявні на підприємстві, що призводить до заниження вартості під час об'єднання підприємств, їх приватизації та реструктуризації;
- відсутність науково-обґрунтованих методик оцінки різних видів об'єктів інтелектуальної власності;
- відсутність чіткого порядку визначення та різноманітність трактування поняття “нематеріальні активи” в економічній літературі;
- неможливість точного визначення строку служби окремих видів нематеріальних активів, що унеможлиблює їх амортизацію;
- першочергове визнання об'єктів права інтелектуальної власності, об'єктів права користування ресурсами та інших виключних прав нематеріальним активом;
- проблема сприйняття нематеріальних активів як невідчутних об'єктів, що зумовлює в багатьох випадках ефективно управляти такими активами, а також необхідність зміни методик контролю за їх використанням;
- швидка зміна справедливої (ринкової) вартості нематеріальних активів, що не завжди може бути вчасно виявлена і врахована для проведення переоцінки бухгалтерами.

Перспективним напрямом дослідження є поступове введення до складу об'єктів бухгалтерського обліку тих нематеріальних активів, які не обліковуються за чинними П(С)БО.

Як пише Н.В. Дегтяренко, досить часто внутрішньогосподарські нематеріальні активи взагалі не стають об'єктами фінансового обліку і не відображаються в складі активів. Такі нематеріальні активи, як рівень якості управління, надійність покупців, внутрішньогенерований гудвіл, торговельні таємниці, висока кваліфікація працівників, наукові дослідження та ін., до сьогодні не відображаються в балансі, хоча багато зарубіжних авторів вважають за доцільне визначати їх у складі активів. Зокрема, головний редактор журналу “Fortune” В. Кічел вважає, що все більше компанія розуміє, що її перевага не в обладнанні, в цеглі чи в розчинах, а здебільшого в тому, що ми звикли називати нематеріальними активами, такими як наукові кадри корпорації. А професор Д. Квін підкреслює, що навіть у виробництві три четвертих доданої вартості отримують за рахунок знань [3].

Це зумовлює необхідність дослідження такого поняття, як “інтелектуальний капітал”, яке досить часто використовується зарубіжними економістами для характеристики всіх об'єктів, які є результатами інтелектуальної діяльності людини. Поняття “інтелектуальний капітал” було запропоновано Л. Едвінсоном [9] і є системою капітальних стійких переваг компанії або фірми на ринку та складається з трьох складових: людського, організаційного (або структурного) та клієнтського капіталу.

В українській економічній літературі для характеристики складових нематеріальних активів у широкому розумінні використовують поняття “нематеріальні активи”, “інтелектуальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал”.

В Республіці Білорусь поняття “інтелектуальна власність” міцно увійшло в юридичну лексику є синонімом виключних прав. Стійке використання цього терміну у сфері правового регулювання економіки, зростаюча необхідність захисту та комерціалізації інтелектуальних продуктів діяльності ринкових суб'єктів, очевидно, стали причинами розповсюдження терміну “інтелектуальна власність” на всю сукупність нематеріальних активів організації [2].

Наявність різних категорій для позначення нематеріальних активів і їх окремих складових визначає необхідність визначення їх складу і структури. Оскільки володіючи такою інформацією, можна оптимізувати їх структуру на підприємстві з метою покращання процесу виробництва та реалізації продукції, фінансових показників діяльності, а також підвищення ефективності використання технології діючого підприємства.

Враховуючи те, що в бухгалтерському обліку відображаються не всі невідчутні немонетарні об'єкти, які забезпечують підприємству одержання економічних вигід у майбутньому, поняття “нематеріальні активи” слід розглядати у вузькому та у широкому розумінні. Нами запропоновано наступну класифікацію нематеріальних активів (рис. 1).

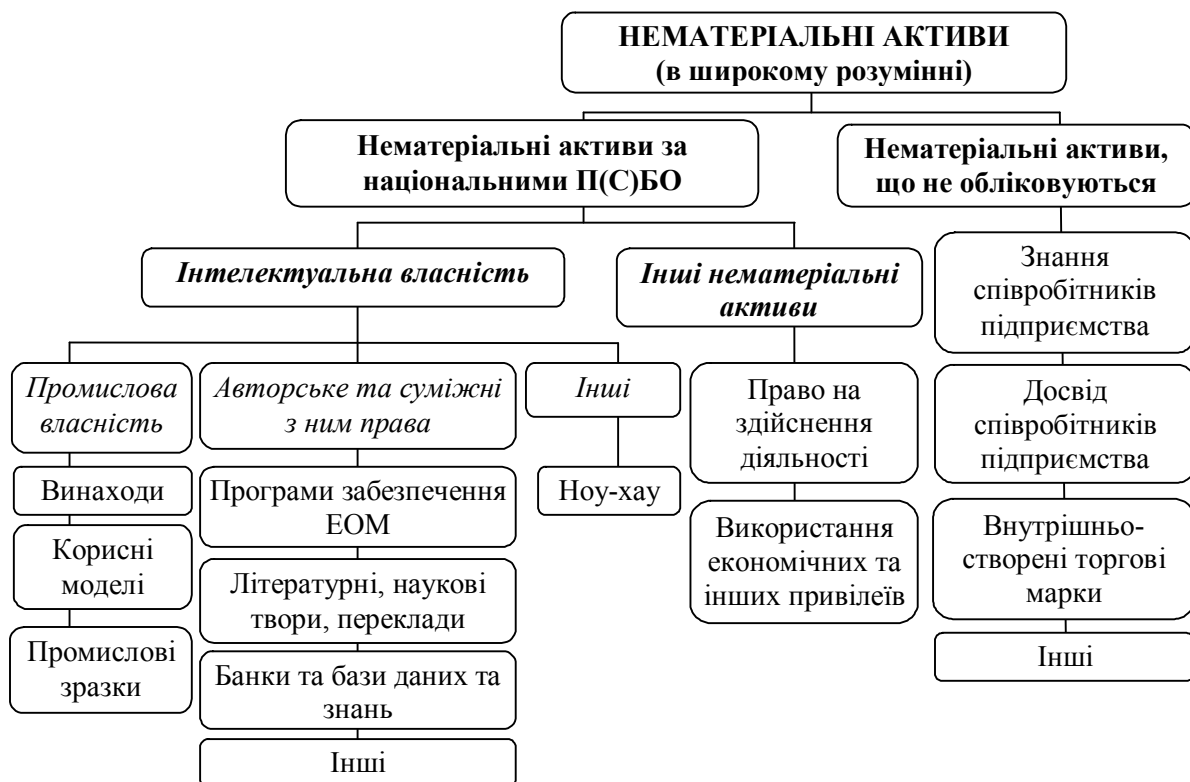


Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів в широкому розумінні.

В широкому розумінні під нематеріальними активами слід розуміти сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому. У вузькому розумінні – як нематеріальні активи за національними П(С)БО.

Для введення до складу об'єктів обліку тих нематеріальних активів, які не обліковуються за чинними П(С)БО необхідно визначити, яким критеріям визнання нематеріальних активів вони не відповідають.

В П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” (п. 6 і 7) [8] визначені наступні критерії визнання нематеріальних активів та їх відображення в балансі:

для придбаних і одержаних, якщо:

- існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням;
- вартість активу може бути достовірно визначена.

для нематеріальних активів, отриманих в результаті розробки, 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 вигід від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Інші критерії до визнання нематеріального активу впливають із його визначення:

- немонетарність;
- відсутність матеріальної форми;
- ідентифікованість;
- використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним 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.

Таким чином, процес прийняття рішення про віднесення або невіднесення активу до складу нематеріальних можна зобразити наступним чином:

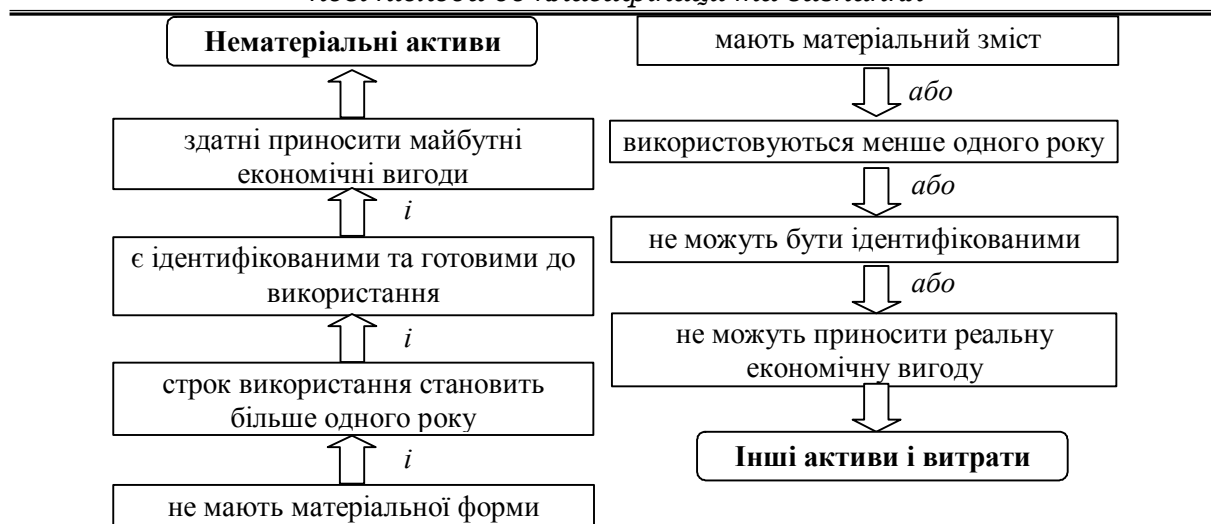


Рис. 2. Ознаки визнання нематеріальних активів та інших активів і витрат.

Деякі автори пропонують власні критерії, за якими об'єкти повинні відноситись до нематеріальних активів. Так, Д.А. Лазаренко зазначає, що об'єкт вважається активом, якщо він: задовольняє визначення активу; є вимірюваним, значущим, достовірним [6, с. 139].

Котенко Л.Н. та Т.В. Полевая відмічають відмінні особливості нематеріальних активів як ресурсів підприємства, які багато в чому визначають порядок їх обліку, аудиту та економічного аналізу:

- всі об'єкти нематеріальних активів різні за своєю природою і характеру використання;
- не мають матеріально-речової форми;
- майнові права підприємства на об'єкти інтелектуальної власності мають бути документально підтверджені;
- складність оцінки нематеріальних активів;
- не всі об'єкти нематеріальних активів можна розглядати відокремлено від іншого майна підприємства;
- складність визначення строку корисного використання;
- високий ступінь невизначеності моменту та величини отримання прибутку від використання об'єктів прав [5].

Існування значних суперечностей в поглядах авторів, пов'язаних з визначенням критеріїв, за якими актив набуває ознак нематеріального, відображає існуючу неспроможність обліку реально відобразити ринкову вартість підприємств. Тобто “невіднесення” усіх нематеріальних активів до активів підприємства є прямим шляхом до заниження його реальної вартості. Внаслідок цього слід переглянути деякі критерії визнання нематеріальних активів, які на нашу думку, стримують наближення балансової вартості підприємства до ринкової.

Значна кількість об'єктів не може бути віднесена до складу нематеріальних активів за національними П(С)БО через неможливість їх достовірної оцінки. Це пов'язано з тим, що нематеріальні активи є дуже специфічною категорією, яку досить складно оцінити, що пояснюється наступним:

- не завжди розробка нематеріального активу закінчується позитивним результатом, внаслідок чого при його створенні досить складно виокремити понесені затрати;

- не завжди можливо знайти подібний аналог нематеріального активу для визначення його вартості за ринковим методом;

- не завжди можна достовірно визначити вартість майбутніх доходів, які можна одержати від використання цього нематеріального активу.

Для наближення балансової вартості до ринкової також слід обліковувати короткострокові нематеріальні активи, як оборотні нематеріальні активи. Ними можуть бути об'єкти права інтелектуальної власності, строк корисного використання яких становить менше 1 року. Наприклад, придбані права на об'єкти промислової власності строком на 0,5 року.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Дослідивши поняття та сутність нематеріальних активів можна зробити висновок, що дана категорія потребує всебічних та глибоких досліджень. Використання підприємствами у своїй діяльності нематеріальних ресурсів надає переваги та визначає їх конкурентоспроможність на ринку в умовах розвитку постіндустріальної економіки.

2. В умовах переорієнтації бухгалтерського обліку на задоволення потреб інвесторів великого значення набуває необхідність визначення вартості компанії. Внаслідок цього проблема віднесення усіх невідчутних немонетарних об'єктів, що забезпечують отримання економічних вигід у майбутньому до складу нематеріальних набуває особливою актуальності.

Для вирішення поставленої проблеми необхідним є ідентифікація категорії нематеріальних активів у широкому розумінні – як сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому.

3. З метою забезпечення інвесторів необхідною інформацією про вартість компанії, значну частку в якій в сучасних умовах господарювання складають нематеріальні активи, необхідно в обліку відобразити всі нематеріальні активи в широкому розумінні. Для цього із критеріїв визнання нематеріальних активів слід виключити наступні:

- довгостроковість (використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), що зумовлює необхідність виділення окремого рахунку для короткострокових нематеріальних активів та розробки відповідної методики їх обліку як оборотних активів.

– достовірну оцінку вартості, яку слід замінити на можливість оцінки нематеріальних активів за одним з методів оцінки, які широко використовуються в оціночній практиці (затратний, ринковий, доходний).

ЛІТЕРАТУРА:

1. Вишенська І.П., Папарига П.П. Нематеріальні активи, як важливий фактор зростання в сучасних умовах господарювання // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: Міжнародна науково-практична конференція – Львів: ПП “Компакт-ЛВ”, 2004. – 398 с.

2. Гурко В.Б. Проблемы и перспективы развития учета и анализа нематериальных активов: Дис. на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.12 / Белорусский государственный экономический университет, Минск, 2005. – 121 с.

3. Дегтяренко Н.В. Ідентифікація і визначення нематеріальних активів та їх оцінка // Збірник наукових праць науково-практичної конференції магістрів та студентів. “Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи”. – Мелітополь, 2007. – №7. – 312 с.

4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

5. Котенко Л.Н., Полевая Т.В. Нематериальные активы как специфический объект учета // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения: Материалы Всеукраинской науч.-метод. Конф. 6-8 мая 2003г. – Севастополь: Узд-во СевНТУ, 2002. – 272 с.

6. Лазаренко Д.А., Сиренко С.В. Интеллектуальный капитал: учетные и правовые аспекты // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4 (26). – С. 138-146.

7. Николюк М.З. Трагування поняття “нематеріальні активи” в літературних джерелах \ Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(10). 2008, – ст. 208-215.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.

9. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York, Harper Business, 1997. – 240 p.

10. Howell Robert A. Accounting Scandals: Where were the CFOs? // Business Strategy Review, Winter 2002.