

11. *Виленский П. Л., Лившиц В. Н., Смоляк С. А.* Оценка эффективности инвестиционных проектов: Теория и практика: Учебн. пособие. — 3-е изд., испр. и доп. — М.: Дело, 2004. — 888 с.

12. *Шарп У., Александер Г., Бейли Дж.* ИНВЕСТИЦИИ: Пер. с англ. — М.: ИНФРА — М, 2004. — XII, 1028 с.

Стаття надійшла до редакції 21.03.06

УДК 657.421.3

І. І. Криштопа, аспірантка,
кафедра бухгалтерського обліку,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

В статті розглянуто підходи до визначення економічної сутності нематеріальних активів, проаналізовано існуючі відмінності визначення терміну «нематеріальні активи» у економічній літературі різних напрямків. Крім того, висвітлено теоретичні аспекти існуючих критеріїв визнання нематеріальних активів та внесено пропозиції щодо удосконалення їх застосування.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: активи, нематеріальні активи, нематеріальні ресурси, критерії визнання.

Виходячи з реалій економічного розвитку України, можна зазначити, що зростання майна підприємств не відбувається лише за рахунок матеріальних активів. З метою успішного функціонування підприємств широко залучаються не тільки матеріальні та фінансові ресурси, але й нематеріальні, оскільки їх роль набуває першочергового значення.

Будь-який об'єкт бухгалтерського обліку, в тому числі і нематеріальні активи, придбаний підприємством, має бути відображений в обліку. Проте, першим кроком для цього є етап визнання даного виду активів. Правильне їх визнання — запорука точного обліку на підприємстві.

Оскільки категорія «нематеріальні активи» є порівняно новою для обліку в Україні, існує певна кількість невирішених дискусійних питань, щодо яких у літературі ведеться широка полеміка між науковцями.

Критичний аналіз економічної літератури показав, що термін «нематеріальні активи» застосовується у різних напрямках економіки, зокрема, у бухгалтерському обліку, економіці підприємства, фінансовому менеджменті тощо. Також, поряд з терміном «нематеріальні активи» зустрічається застосування терміну «нематеріальні ресурси». Всі перелічені категорії застосовуються з метою позначення нематеріальних об'єктів на підприємстві. Але облікове визначення терміну «нематеріальні активи» певним чином відрізняється від визначень, що наведені у інших напрямках економіки. Отже, не можна сказати, що у бухгалтерському обліку та, наприклад, фінансовому менеджменті, під терміном «нематеріальні ресурси» мають на увазі одне і теж.

Широка полеміка ведеться також щодо розуміння економічної сутності нематеріальних активів. Окремі автори під нематеріальними активами розуміють витрати підприємства на придбання прав користування природними ресурсами, земельними ділянками, програмними продуктами, патентами, ліцензіями, привілеями тощо з метою отримання доходів. Цю точку зору підтримують такі провідні економісти, як Н. Н. Грабова, В. Н. Добровський, Є. І. Свідерський, П. Сук.

Інші науковці під нематеріальними активами розуміють саме активи, які не мають речової форми, але забезпечують здійснення всіх основних видів господарської діяльності підприємства. Прихильниками цього підходу А. Клименко [1], В. Ф. Палій, В. В. Палій, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, И. А. Бланк, В. Н. Гавва, Е. А. Божко.

Крім того, певними науковцями піднімається питання застосування таких критеріїв визнання нематеріальних активів, як термін використання більше 1 року (або операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) [2], можливості ідентифікації [4] тощо. Також питання доцільності викликає критерій здатності приносити майбутні економічні вигоди.

Отже, критичний аналіз теоретичних досліджень науковців, результати яких опубліковані як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі, дозволяє стверджувати, що вищезазначені питання залишаються нечіткими та дискусійними, а з певних позицій — взагалі невизначеними.

Метою статті є визначення та оцінка розбіжностей визначенням термінів «нематеріальні активи» та «нематеріальні ресурси» у бухгалтерському обліку та інших напрямках економіки, а також уточнення критеріїв визнання нематеріальних активів. У процесі

дослідження застосовуються такі методи, як аналіз, синтез, порівняння та узагальнення, дедукція, індукція.

Досягнення поставленої мети можливе за умов вирішення наступних завдань:

— уточнити сутність облікової категорії «нематеріальні активи»;

— провести аналіз доцільності та правильності застосування певних існуючих критеріїв визнання нематеріальних активів.

З метою уточнення понятійного апарату, проведемо аналіз найбільш поширених визначень категорій «нематеріальні ресурси» та «нематеріальні активи», що надаються дослідниками, та порівняємо визначення науковців — економістів та науковців — обліковців, для визначення «вузьких місць».

Таблиця 1

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТЕРМІНІВ
НЕМАТЕРІАЛЬНІ РЕСУРСИ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ**

Ознаки характеристик	Нематеріальні ресурси	Нематеріальні активи	
		за визначенням науковців-економістів	за визначенням науковців-обліковців
Відсутність матеріально-речової форми	+	+	+
участь у виробництві продукції чи управлінні підприємством в цілому	+	+	+
можливість отримання доходу в поточному та майбутньому	+	+	+
невизначеність величини майбутнього прибутку від використання в процесі виробництва	+	+	+
можливість ідентифікації	-	-	+
наявність права власності на об'єкт	-	+	-
використання на протязі більше 1 року (доволі тривалого періоду)	+	-	+

З табл. 1 наочно видно, що спільним між всіма цими визначеннями є відсутність матеріально-речової форми, участь у виробництві продукції чи управлінні підприємством в цілому, мож-

ливість отримання доходу в поточному та майбутньому, невизначеність величини майбутнього прибутку від використання в процесі виробництва.

Головними відмінностями між визначеннями термінів «нематеріальні активи» науковцями-обліковцями та науковцями-економістами полягає у обов'язковості критерію наявності права власності для економічної категорії «нематеріальні активи», та критерію можливості ідентифікації для облікової категорії.

Категорія «нематеріальні активи», застосовувана науковцями-економістами, також відрізняється обов'язковістю критерію наявності права власності від категорії «нематеріальні ресурси».

В свою чергу, облікова категорія «нематеріальні активи» за своїми характеристиками відрізняється від «нематеріальних ресурсів» критерієм можливості ідентифікації.

Отже, на нашу думку, під терміном «нематеріальні активи», що застосовується у бухгалтерському обліку, та під терміном, що застосовується у інших напрямках економіки, розуміють дещо різні аспекти нематеріальних об'єктів. Це пояснюється тим, що ці терміни спрямовані на вирішення кардинально різних проблем. Облікові визначення зорієнтовані на забезпечення побудови ефективного обліку на підприємстві, в той час, як управлінського напрямку — на створення ефективної системи менеджменту підприємства. Таким чином, ці терміни слід розрізняти.

Наступним питанням, яке є дискусійним, — проблема критеріїв визнання нематеріальних активів. Серед критеріїв, що притаманні нематеріальним активам, законодавчо виділені наступні: немонетарність, відсутність матеріальної форми, можливість ідентифікації, використання на протязі або більше 1 року (або операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік). А також, отриманий нематеріальний актив слід відображати на балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

З приводу деяких з них в економічній літературі існує дискусія. Більшість науковців погоджуються з критерієм нематеріальності, але, наприклад, Я. Соколов пропонує включати до складу нематеріальних активів основні засоби, структуруючи капітал таким чином: 1) капітал вкладений у своє підприємство, який включає матеріальні і нематеріальні цінності. 2) капітал вкладений в інше підприємство (фінансові вкладення).

На нашу думку, нематеріальність є одним із ключових критеріїв, за якими слід відносити активи до складу нематеріальних.

Отже, заперечення цього критерію та ототожнення нематеріальних активів з основними засобами, як запропоновано Я. Соколовим, не здається доцільним.

Суть такого критерію як термін використання більше 1 року (або операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) дозволяє відносити нематеріальні активи до необоротних активів. Але слід зазначити, що в українських умовах цей критерій є доволі невідзначеним. Якщо визначення терміну використання ліцензії на будь — який вид діяльності не викликає питань (він рівний терміну дії ліцензії), то визначити термін використання, наприклад, програми ЕОМ є доволі важким завданням.

Також, певні науковці, наприклад, І. А. Бігдан, піддають цей критерій критиці з іншого боку, зазначаючи, що на підприємстві часто застосовують нематеріальні активи (ліцензії, патенти тощо) строк дії яких менше 1 року [2]. Їх списання на витрати поточного року занижує виробничий потенціал підприємства. Отже, саме тому І. А. Бігдан пропонує відображати їх у складі оборотних активів як оборотні нематеріальні активи.

На нашу думку, критерій терміну використання більше 1 року є доречним для виділення обліку оборотних та необоротних нематеріальних активів. Думка І. А. Бігдан заслуговує на увагу, але необхідною умовою при цьому є додержання й інших критеріїв віднесення активів до нематеріальних.

Неоднозначним є також критерій здатності приносити майбутні економічні вигоди. Насьогодні не зрозуміло, як треба визначати здатність приносити майбутні економічні вигоди. У момент постановки об'єкту нематеріальних активів на облік жодного використання такого об'єкту ще не було, отже доходу він ще не приніс. Здатність приносити дохід у момент постановки на облік може бути тільки спрогнозована. Питання про прибутковість об'єкту нематеріальних активів можна ставити після закінчення певного часу. Очевидно, що прибутковість може бути визначеною тільки на підставі економічних розрахунків. Отже, доцільним, на нашу думку, є проведення таких розрахунків на підприємствах.

З приводу критерію можливості ідентифікації також ведуться дискусії. Більшість [1;3] підтримує цей критерій, крім того, законодавчо обумовлено необхідність його застосування у ПСБО 8 «Нематеріальні активи». Але в той же час, наприклад, В. П. Астахов навпаки наголошує на неможливості вирізнення із загального обсягу підприємства або відокремлення в самостійний вид майна через його нематеріальну основу [4].

На нашу думку, критерій можливості ідентифікації є об'єктивно обумовленим, оскільки нематеріальні активи мають низку характеристик, які відрізняють їх від іншого майна. Отже, вони можуть і мають бути ідентифіковані з метою відображення їх у балансі підприємства.

Перелік доцільним вважається доповнити таким критерієм, як наявність необхідних документації, що підтверджує існування нематеріальних активів та виключні права організації на результати інтелектуальної діяльності.

Крім вищезазначених питань, дискусійним залишається економічна сутність нематеріальних активів. На основі аналізу підходів вищезазначених вітчизняних та зарубіжних науковців, можна сказати, що у бухгалтерському обліку існує дві думки щодо економічної сутності нематеріальних активів. Одна група вважає, що категорію нематеріальних активів слід відносити до активів. Інша група обліковців вважає, що нематеріальні активи не є активами, отже їх слід списувати на затрати підприємства поточного періоду.

На нашу думку, нематеріальні активи відносяться скоріше до активів, ніж до витрат. Дана категорія в більшому ступеню відповідає критеріям визнання активів. Якщо узагальнити критерії для визнання активів, що виділяються більшістю науковців (наприклад, Л. Л. Горецькою [5]), а також Австралійським фондом науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку, Товариством бухгалтерів Нової Зеландії, Радою зі стандартів бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, то відповідність даним критеріям наочно можна навести у табл. 2.

Таблиця 2

**ВІДПОВІДНІСТЬ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
КРИТЕРІЯМ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ**

Критерій	Відповідність(+)/ Невідповідність(-)
Наявність цінності, яка достовірно може бути визначена в грошовій оцінці	+
Можливість самостійної реалізації	+
Можливість отримання від його використання економічних вигід	+
Наявність ознак економічного ресурса (має бути предметом потреби та обмеженим)	+

Отже, табл. 2 наочно доводить відповідність нематеріальних активів критеріям визнання активів за всіма пунктами. Крім того, І. А. Бігдан доречно зазначає, що в разі списання вартості нематеріальних активів на затрати, буде викривлення інформації про доходи, що отримані за період.

Проведене дослідження показує, що термін «нематеріальні активи» застосовується у різних напрямках економіки, зокрема, у бухгалтерському обліку, фінансовому менеджменті тощо. Ці терміни не є тотожними (не дивлячись на той факт, що характеризують, по-суті, той самий об'єкт), оскільки вони спрямовані на досягнення різних цілей.

Нематеріальні активи, за своєю економічною сутністю, відносяться до особливого виду активів, які не мають матеріальної форми. Критеріями визнання нематеріальних активів, виходячи з їх економічної суті, доцільно визнати наступні: існування можливості отримання майбутніх економічних вигод; той факт, що їх вартість може бути достовірно визначена; відсутність матеріальної форми; можливість ідентифікації; наявність права власності у підприємства на виключні права організації, що підтверджується відповідною документацією.

Слід зазначити, що розглянуті питання залишаються доволі дискусійними та потребують подальшого глибокого вивчення.

Література

1. *Клименко А.* Нематериальные активы: от приобретения до ликвидации. — Х.: Фактор, 2005. — 320 с.
2. *Бігдан І. А.* Облік і аудит нематеріальних активів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. — Харківський державний університет харчування та торгівлі. — Харків, 2003.
3. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування: Т.4 // За ред.О. Б. Бутніка-Сіверського. — К.: Ін Юре — 1999. — 352 с.
4. *Астахов В. П.* Нематериальные активы. — М.: Бух.учет, 1996. — 240 с.
5. *Горецька Л. Л.* Активи в національних системах бухгалтерського обліку: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. — Інститут аграрної економіки української академії аграрних наук — К., 2003.

Стаття надійшла до редакції 15.03.06