

до структури витрат, об'єктів калькулювання, собівартості продукції. Групування витрат за економічними елементами дозволяють регулювати структуру витрат за економічною однорідністю, використовувати дані для ціноутворення та контролювати ефективність використання ресурсів за деталізованими даними — статтями калькуляції.

Література

1. *Чумаченко М. Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США — М.: Финансы, 1971. — 240с.
2. *Сафонова Т. А.* Бухгалтерский учет в системе комплексного управления издержками производства: Автореферат диссертации канд. экон. наук — М.: 1982. — 25с.
3. *Палый В. Ф.* Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288с.
4. *Либерман И. А.* Управление затратами. М.: ИКЦ «МарТ», 2006. — 624с.
5. Рулевые учета. Бизнес № 13/ 27.03.2006 г. — С. 56—59.

Стаття надійшла до редакції 14.06.2008.

УДК 657.421 В.М.

В. М. Диба, канд. экон. наук, доцент,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ (НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ Й ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ)

У статті розглянуті проблеми організації аналітичного обліку необоротних активів за аспектами методологічного їх узгодження із з'ясуванням питань ідентифікації у бухгалтерській звітності об'єктів необоротних активів, щодо яких можуть застосовуватися різні критерії визначення

КРЮЧОВІ СЛОВА: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, критерії визнання, ідентифікація.

Для реального оцінювання господарського стану суб'єктів господарювання важливим завданням бухгалтерського обліку є забезпечення достовірної й повної інформації про наявність, структуру і вартість необоротних активів підприємств, що як найважливіші економічні ресурси підприємств генерують їх дохід.

Метою статті є методологічне узгодження й гармонізація бухгалтерського обліку необоротних активів за теоретичними й практичними аспектами на основі їх тлумачення відповідними вітчизняними й міжнародними стандартами.

Аналіз останніх публікацій. Необоротні активи суб'єктів господарювання за економічною й обліковою сутністю, застосуванням критеріїв визнання, здатністю забезпечувати майбутні економічні вигоди, ідентифікацією та організацією їх бухгалтерського обліку критично аналізують О. Бутнік-Сіверський, П. Сук, В. Качалін, А. Клименко, В. Палій, С. Покропивний, Н. Герасимчук, І. Бланк та ін., однак нез'ясованими залишаються деякі питання ідентифікації у бухгалтерській звітності об'єктів необоротних активів, щодо яких можуть застосовуватися різні критерії визнання.

Викладення основного матеріалу. Необоротні активи призначені й використовуються для узагальнення усієї інформації про наявність і рух активів підприємства (організації, фірми компанії), залучають основні засоби, нематеріальні активи, доходні вкладення у матеріальні цінності, обладнання до устаткування, вкладення у необоротні активи та являють собою економічний ресурс суб'єктів господарювання у різних речових (нематеріальні — неречових) формах, що використовуються у господарській діяльності і повністю контролюються таким суб'єктом; майнова цінність і вартість необоротних активів формується за рахунок інвестування у них капіталу; таким активам притаманна певна продуктивність, здатність генерувати дохід, перебувати у процесі постійного обігу. Використання необоротних активів пов'язане із факторами часу, ризику й ліквідності. Загальним для необоротних активів як економічного ресурсу є термін їх використання підприємством більше одного року. Найвагомішу частину необоротних активів складають основні засоби і нематеріальні активи.

Як відомо, облік основних засобів обумовлений необхідністю жорсткого контролю за збереженням кожного об'єкта та правом кожного підприємства самостійно вирішувати питання його переоцінки, нині ж із комерціалізацією наукової інформації й перетворенням наукових знань на конкретний товар зростає значення нематеріальних активів — цінностей, що не мають матеріально-речової форми, та однак подеколи можуть перевищувати вартість обладнання, запасів і навіть коштів окремого підприємства, разом узятих, визначати загальну вартість його капіталу, рентабельність, дохідність й довгостроковий успіх на ринку.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу лише у складі комплексу, а не самостійно»; інший актив, що відповідає призначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. Одиницею обліку основних засобів постає окремий об'єкт.

Об'єкти основних засобів можуть складатись із частин, що мають різний термін корисного використання (експлуатації), відтак кожна з цих частин може визначатися у бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів відповідно до П(С)БО 7 визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Класифікація основних засобів у бухгалтерського обліку передбачає такі їх групи: 1. Основні засоби: 1.0. Інвестиційна нерухомість; 1.1. Земельні ділянки; 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель; 1.3. Будинки та споруди; 1.4. Машини й обладнання; 1.5. Транспортні засоби; 1.6. Інструменти, прилади та інвентар; 1.7. Тварини; 1.8. Багаторічні насадження; 1.9. Інші основні секції; 2. Інші необоротні матеріальні активи: 2.1. Бібліотечні фонди; 2.2. Малоцінні необоротні активи; 2.3. Тимчасові (нетитульні споруди); 2.4. Природні ресурси; 2.5. Інвентарна тара; 2.6. Предмети прокату; 2.7. Інші необоротні матеріальні активи. Зазначеним групам основних засобів відповідає окремий субрахунок рахунків 10 та 11, ідентичний за своєю назвою.

Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, термін використання яких перевищує один рік, підприємства можуть встановлювати самостійно.

Із врахуванням відмінностей структури, технічних характеристик і функцій окремих видів основних засобів кожний їх об'єкт в аналітичному обліку повинен відображатися із врахуванням його особливостей відповідно до типової класифікації і на відповідних формах.

Відтак стосовно будинків (будівель) усіх видів об'єктом основних засобів вважається кожна будівля незалежно від її конструк-

ції та розміру, наприклад: будинок (будівля) або корпус цеху, будівля офісу, складу готової продукції, житлового будинку, будинку культури, дитячого садка тощо. Йдеться про те, що до складу кожного будинку (будівлі) як об'єкта основних засобів, наприклад, механічного цеху, повинні бути залучені всі виробничі, службові (адміністративні) і побутові приміщення, розміщені всередині будівлі (цехові комори, контора цеху, душові тощо).

Якщо в одному виробничому корпусі, наприклад, корпусі № 1, розміщено декілька самостійних цехів (два механічних цехи, ремонтний та експериментальний цехи), об'єктом є корпус. В аналітичному обліку основних засобів наводять технічну характеристику такого корпусу із зазначенням його будівельного обсягу в кубічних метрах та розмір внутрішньої площі у квадратних метрах, що необхідно у разі здійснення його переоцінки. Однак із врахуванням того, що у такому корпусі розміщено декілька самостійних цехів, в аналітичному обліку цього об'єкту мають бути наведені також показники зайнятих такими цехами обсягів і площ, відповідно до яких повинна бути визначена первісна вартість будівель таких цехів та організований їх аналітичний облік.

Подібного порядку організації аналітичного обліку об'єктів основних засобів необхідно дотримуватися, якщо у виробничих будинках (будівлях) розміщені служби охорони здоров'я або інші господарства адміністративного характеру. Це обумовлено необхідністю створення для підприємств можливості правильного визначення витрат виробництва, собівартості продукції й витрат діяльності.

Якщо будинки (будівлі), поєднані один із одним, мають загальну стіну, але кожний з них являє собою конструктивно самостійний цілий будинок (будівлю), вважаються окремими об'єктами, наприклад, поруч із механічним цехом за особливим проектом побудований ковальсько-пресовий цех, у такому випадку, хоча й наявна спільна стіна, кожний цех вважається самостійним об'єктом.

Надвірні прибудови, огорожі та інші споруди, що обслуговують один будинок (будівлю), становлять разом із нею один об'єкт і в аналітичному обліку відображаються разом із будівлею. Перелік таких зовнішніх прибудов, огорож та інших споруд наводять в аналітичному обліку будинку (будівлі).

Якщо ж такі надвірні прибудови, огорожі і споруди обслуговують два або більше будинків (будівель), вони вважаються самостійними об'єктами основних засобів і в аналітичному обліку відображаються самостійно.

Надвірні прибудови до будинку (будівлі), що мають самостійне господарське значення (котельні, склади, гаражі, тощо), вважаються самостійними об'єктами основних засобів.

Об'єкти для зберігання товарно-матеріальних цінностей на окремих промислових підприємствах у збудованих критих навісах різних конструкцій у бухгалтерському обліку слід відносити до споруд, а не до будівель.

Для правильного віднесення тих або інших об'єктів до відповідної групи основних засобів необхідно керуватися тим, що будь-який будинок (будівля) має обов'язкові конструктивні елементи: фундамент, стіни корпусу й дах, якщо ж архітектурно-будівельний об'єкт не має таких елементів, він не вважається будинком (будівлею). Для визначення об'єкта основних засобів слід мати на увазі, що у складі будь-якого будинку (будівлі) повинні бути: система внутрішнього опалення включно із котельною установкою, якщо вона розміщена безпосередньо у цьому будинку, будівлі, внутрішня мережа водопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною апаратурою, внутрішня телефонна і сигналізаційна мережі, вентиляційні пристрої загального санітарного значення та підйомники.

Котельні, побудовані окремо від основного будинку (будівлі), є самостійними об'єктами і в аналітичному обліку основних засобів відображаються окремо.

Водо-, газо- і теплопровідні пристрої та пристрої каналізації всередині будинку (будівлі) включають до складу будинку (будівлі) за відстанню від вентиля трійника у будинку (будівлі) до найближчого оглядового колодязя.

Міжцехові водо-, газо- і теплопровідні пристрої, що розташовані на заводській території, відносять до споруд, а не до будинків (будівель) і відповідно до цього організують їх аналітичний облік.

Проводка електричного освітлення, внутрішні телефонні й сигналізаційні мережі включають до складу будинку (будівлі) за відстанню від увідного ящика або кабельних кінцевих муфт (включно із ящиком та муфтами) і прохідних втулок (включно із втулками).

Для організації аналітичного обліку основних засобів і визначення переоціненої вартості будинку (будівлі) у цілому як об'єкта основних засобів необхідно мати на увазі, що внутрішньоцехові технологічні трубопроводи (водо-, газо-, теплопостачання) та енергетичні пристрої, безпосередньо пов'язані із

монтажем обладнання або машин, залучають до складу відповідних машин або обладнання і тому не відносять до будинків (споруд).

Фундаменти під різного роду об'єктами основних засобів, що не є будовами, наприклад, під котлами, апаратами, машинами, обладнанням тощо, навіть якби ці об'єкти й були розміщені всередині будинку (будівлі), у більшості галузей народногосподарського комплексу не включають до складу будинку (будівлі). Вартість фундаменту під такими об'єктами відносять до вартості об'єктів, для яких вони споруджені.

Фундаменти в окремих галузях промисловості, наприклад, у чорній і кольоровій металургії, що призначені для встановлення металургійного обладнання, і які споруджують одночасно із будівництвом цеху, у бухгалтерському обліку відносять для усього обладнання цеху до складу будинків (будівель) включно із фундаментами. У разі переоцінки основних засобів вартість таких фундаментів, як правило, включають до укрупнених показників вартості будинків (будівель) металургійних цехів і можуть бути переоцінені лише разом із ними.

Стосовно споруд на підприємствах об'єктом основних засобів вважається кожна окрема споруда з усіма пристроями, що складають із нею одне ціле, наприклад: резервуар включно із фундаментом, арматурою, гарнітурою, підігрівальними пристроями, внутрішніми трубопроводами; естакади включно із фундаментом, опорами, помостом, дорогою по естакаді, огорожею; нафтова свердловина включно із вишкою і обсадними трубами; башти водонапірні включно із фундаментами, каркасом, оглядовим колодязем, баками і трубопроводами.

Аналітичний облік щодо споруд повинен відображати вартість інвентарного об'єкта у цілому і мати відповідну технічну характеристику об'єкта.

Стосовно передавального обладнання об'єктом основних засобів вважається кожне окреме обладнання з усіма проміжними пристроями, необхідними для перетворення і передавання енергії або транспортування (передавання) рідких, твердих і подібних речовин.

Щодо трубопроводів окремими об'єктами вважаються лише такі трубопроводи, що мають самостійне призначення, є частиною якоїсь машини, обладнання, будинку (будівлі) або споруди. Наприклад, окремим об'єктом основних засобів щодо трубопроводів є магістраль трубопроводу від парового котла котельної до вентиля машини — споживача пари включно із усією арматурою

на такій магістралі (фасонними частинами, підвісками, кронштейнами, компресорами, конденсаційними горшками тощо); трубопровід же парового котла, що з'єднує барабан з екранами, складає нерозривну єдність із самим котлом і тому в аналітичному обліку повинен відображатися у складі котла.

Теплофікаційний трубопровід підприємства від бойлера до споживача теплової енергії має самостійне значення, тому в аналітичному обліку повинен відображатися як окремий об'єкт основних засобів.

Трубопровід же, прокладений у цеху для опалення приміщення, входить до складу будинку (будівлі) і окремим об'єктом не вважається.

Внутрішньоцехові технологічні трубопроводи, призначені для робочих машин і обладнання щодо здійснення технологічного процесу виробництва, відносять не до передавальних пристроїв, а до робочих машин і обладнання, тому вони не є самостійними об'єктами. В аналітичному обліку такі трубопроводи відображають разом із машинами або обладнанням.

Серед силових машин і обладнання підприємств об'єктом основних засобів постає кожна машина (якщо вона не є складовою частиною іншого об'єкта) включно із залученими до її складу пристосуваннями, приладдям, приладами й індивідуальною огорожею, фундаментом (якщо машина встановлена на окремому фундаменті), наприклад: паровий котел включно із топкою, обв'язувальним каркасом, обмурівкою, гарнітурою й арматурою, економайзером (якщо він обслуговує один котел) і контрольно-вимірювальними приладами на котлі; парова турбіна включно із фундаментом, масляним насосом, баком із фільтрами, маслопроводами, обшивкою турбін, площадками і сходами, комплектом інструментів і пристосувань, приладами та індивідуальною огорожею.

Аналітичний облік силових машин і обладнання має відображати характеристику і повну вартість об'єкта у цілому.

За підгрупою робочих машин і обладнання об'єктом основних засобів є кожна машина, верстат, апарат, агрегат, установка тощо включно із залученими до їх складу пристосуваннями, приладдям, приладами, інструментами, електрообладнанням та індивідуальною огорожею й фундаментом (якщо об'єкт установлений на окремому фундаменті), наприклад: токарногвинторізальний верстат включно із фундаментом, індивідуальною огорожею, електродвигуном, пристосуванням і комплектом інструменту; доменна піч включно із фундаментом, робочою площадкою, облад-

нанням печі (повітронагрівачами, пиловловлювачами, завантажувальним пристроєм печі, скіповою лебідкою, обладнанням скіпової ями тощо), пускорегульовальною апаратурою, контрольно-вимірювальними приладами, автоматикою, електроустаткуванням печі тощо; мостовий електрокран включно із механізмами пересування, механізмами підйому, візками, електрообладнанням тощо.

Отже, до складу будь-якого об'єкта за групою робочих машин і обладнання повинні включатись усі складові його частини: пристосування, прилади, електрообладнання, автоматика тощо, без яких об'єкт не може виконувати свої виробничі функції.

До складу машин і обладнання також мають включатися внутрішньоцехові технологічні трубопроводи, що разом із об'єктом складають єдиний технологічний комплекс.

На підприємствах із складним технологічним процесом, як наприклад, у хімічній і харчовій галузях промисловості, внутрішньоцехові технологічні трубопроводи мають складну систему налагодження та конфігурацію, і тому не можуть бути віднесені до конкретної машини або обладнання, відтак такі трубопроводи слід виділяти в окремі об'єкти обліку (наприклад, технологічні трубопроводи цехів сірчаної, соляної кислот). Необхідність віднесення в аналітичному обліку таких трубопроводів до окремих об'єктів викликано тим, що внаслідок дії агресивної (їдкої) рідини (сірчаної кислоти, лугів тощо) вони швидко виходять з ладу і вимагають частих капітальних ремонтів або заміни. Із використанням даних аналітичного обліку і технічних характеристик згаданих трубопроводів працівники відділу головного механіка або ремонтних цехів підприємства можуть оперативніше слідкувати за своєчасним проведенням їх ремонтів і застосовувати необхідні заходи щодо підтримання їх робочого стану.

Разом із тим, виділення внутрішньоцехових технологічних трубопроводів в окремі об'єкти основних засобів не означає, що їх слід обліковувати за групою передавальних пристроїв, вони також повинні відноситися до групи робочих машин і обладнання.

Стосовно групи інструментів самостійними об'єктами основних засобів можуть бути лише такі інструменти, що не входять до складу тієї чи іншої машини, верстата, апарата, наприклад, електродрилі тощо. Не можуть обліковуватись як окремі об'єкти основних засобів інструменти, що входять до складу машини й обладнання.

Щодо виробничого і господарського інвентаря об'єктами основних засобів можуть вважатися лише такі предмети, що не є

частиною якогось іншого об'єкта, а використовуються у виробництві або господарстві підприємства самостійно, наприклад: індивідуальна огорожа верстата повинна відноситись до відповідного верстата або машини, і тому не є самостійним об'єктом основних засобів.

Групові огорожі цеху, які не можна віднести до конкретного верстата, є самостійним об'єктом основних засобів і відносяться до виробничого інвентарю.

Баки для зберігання рідких матеріалів у виробничих цехах, якщо вони мають самостійне призначення, постають окремими об'єктами обліку основних засобів за групою виробничого інвентарю, однак такі ж баки, що використовуються у виробництві на підприємствах хімічної або харчової промисловості, та є складовою частиною іншого технологічного обладнання, втрачають самостійне значення і не можуть бути окремими об'єктами основних засобів.

За групою транспортних засобів об'єктом основних засобів є кожний окремий об'єкт із усіма пристосуваннями, що відносяться до нього, приладами і запасними частинами, наприклад: автомобіль вантажний включно із двигуном, шасі, запасним колесом, камерою та шинами, а також необхідним комплектом інструментів; до складу тепловоза, електровоза повинні входити екіпажна частина, двигуни основний і допоміжний, генератор, електрообладнання, гальмове та інше обладнання.

Правильне і чітке визначення й розуміння сутності об'єкта основних засобів постає складовою організації бухгалтерського обліку основних засобів підприємства у цілому і сприятиме науково обґрунтованій організації аналітичного обліку об'єктів основних засобів, зокрема.

Облік нематеріальних активів як порівняно нове явище, продовжує залишатися однією з найскладніших ділянок облікової практики не лише у вітчизняному бухгалтерському обліку, але й в обліковій практиці зарубіжних країн, зокрема, у теорії та практиці обліку нематеріальних активів існують різні підходи до їх визначення, визнання, складу, ідентифікації, нарахування амортизації, оцінки, відображення у балансі, списання на витрати у звітному періоді або капіталізації їх як нематеріальних активів тощо.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції на підприємствах України та розкриття її у фінансовій звітності визначені стандартом П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

ви», Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 № 283/97-ВР та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку № 38 «Нематеріальні активи», що регламентують порядок здійснення операцій з нематеріальними активами. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальними активами постають немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання упродовж 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.

Сучасні економісти зазначають, що нематеріальні активи постають категорією, що виникає внаслідок володіння правом власності на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені ресурси та їх довгострокового використання у господарській діяльності із отриманням доходу, мають вартість і не мають матеріально-речового змісту. До складу таких активів залучається сукупність прав інтелектуальної власності (патенти, ліцензії, товарні знаки тощо), вартість нематеріальних активів визначається як різниця між вартістю діючого підприємства й вартістю його матеріальних активів [1, 3].

Сутнісні основи, найбільш питомі властивості та риси нематеріальних активів дозволяють виділити їх серед інших активів підприємства на основі характеристик, основними серед яких постають відсутність матеріальної фізичної форми, інформативність змісту та інформаційне призначення, що визначають їх місце й функції: а) наявність вартості (витрат на придбання, створення, модернізацію тощо); створення нової вартості продукту на основі використання таких активів; використання ноу-хау, ліцензійних угод; б) особливості форм зберігання, що передбачають паперові, магнітні носії інформації, інноваційні (цифрові) способи зберігання; в) фактор впливу на особистісні внутрішні мотивації споживача щодо його вибору відповідно до ділової репутації, товарного знаку підприємства тощо [5].

Об'єкти нематеріальних активів прийнято розглядати за такими їх групами: 1) об'єкти інтелектуальної власності (патенти на винахід, промисловий зразок, корисну модель, програми для ЕОМ, бази даних, топології мікросхем, патенти на селекційне досягнення, товарний знак, знак обслуговування, місце походження товару, фірмову назву, ноу-хау або секретна формула чи процес, інформація щодо промислового, комерційного або наукового до-

свіду); 2) ділова репутація підприємства, компанії; 3) ліцензія або ліцензійна угода на користування надрами тощо.

Для визнання нематеріальних активів необхідна можливість їх ідентифікації, це означає, що нематеріальний актив може бути віднесений до певної групи нематеріальних активів і відокремлений від підприємства, іншими словами, по відношенню до конкретного об'єкта нематеріальних активів існує можливість вилучення його із сукупності майна, зафіксованого у балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним. Наприклад, придбання авторського права отримує статус нематеріального активу, якщо існує конкретний об'єкт — рукопис і договір, що підтверджує факт і умови передачі прав на його використання.

Передача інтелектуальної власності повинна містити її описання, відчужене від власника, що дозволяє використання об'єкта такої власності без нього і незалежно від нього. П(С)БО 8 не поширюється на гудвіл, що виникає внаслідок придбання, злиття, об'єднання підприємств, та інші операції із нематеріальними активами, особливості обліку якого та розкриття інформації визначаються іншими стандартами бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 14 «Оренда».

Якщо у загальному розумінні нематеріальні активи як об'єкт обліку в різних країнах суттєво не відрізняється, та у балансах зарубіжних компаній відображаються у близькій за змістом статті, що може мати лише дещо іншу назву, то із заглибленням у їх сутність цього сказати не можна.

Критеріями віднесення до такого виду активів є насамперед відсутність матеріально-речової форми, довгостроковість використання та здатність забезпечувати економічну вигоду. Якраз саме відсутність матеріально-речової форми втілення нематеріальних активів викликає ускладнення щодо їх обліку, що зазначено, зокрема, в GAAP: «...відсутність у них фізичних якостей робить невловимими свідчення, що підтверджують їх вартість і строк економічного життя, вартість важко оцінити, а строк їх корисного вжиття часто не піддається визначенню» [2].

Отож, складність обліку нематеріальних активів насамперед пов'язана з їх нематеріальністю: визначити строк служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи» об'єднує різні за природою

об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів, й інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення того або іншого об'єкта до складу нематеріальних активів.

Дискусійним виявляється визначення критеріїв визнання нематеріальних активів, серед яких законодавчо виділені: немонетарність, відсутність матеріальної форми, можливість ідентифікації, використання упродовж або більше 1 року (чи операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік).

Нематеріальність активів як основний критерій визначає їх віднесення до складу нематеріальних, однак деякі дослідники, зокрема Я. Соколов, пропонує включати до складу нематеріальних активів основні засоби із відповідним структуруванням капіталу: капітал, вкладений у власне підприємство, що залучає матеріальні і нематеріальні цінності; капітал, вкладений в інше підприємство (фінансові вкладення). Однак таке ототожнення нематеріальних активів із основними засобами не можна визнати слушним, оскільки за терміном використання більше 1 року (операційного циклу, якщо він більше 1 року) нематеріальні активи відносять до необоротних, хоча і критерій строку використання теж не визначений чітко стосовно різних об'єктів, зокрема, програмних продуктів, дисків для ЕОМ тощо. З іншого боку, на підприємстві застосовують нематеріальні активи терміном дії менше 1 року (ліцензії, патенти), списання яких на витрати поточного року негативно впливає на виробничий потенціал підприємства, тому, наприклад, І. Бігдан пропонує нематеріальні активи відображати у складі оборотних відповідним чином як оборотні нематеріальні активи. Отже, згаданий критерій терміну використання більше одного року є доцільним для обліку оборотних і необоротних нематеріальних активів.

Отже, у бухгалтерському обліку нематеріальними визнаються лише такі активи, право на користування якими придбано в інших суб'єктів або які створені самим підприємством і здатні забезпечувати у майбутньому економічні вигоди, тобто нематеріальними активами мають бути придбані або створені самим підприємством права, що можуть бути: 1) використані окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів (наданні послуг), призначених для реалізації; 2) використані в обмін на інші активи; 3) використані на погашення заборгованості; 4) розподілені між власниками підприємства; 5) використані у господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Відтак згідно до П(С)БО 8 (п. 9) витрати, що не можуть бути капіталізовані як нематеріальні активи, не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; на рекламу та просування продукції (товарів) на ринку; створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; підвищення ділової репутації підприємства тощо.

Разом із тим, щодо обґрунтування порядку визначення нематеріальних активів необхідно бути обережним, тому що за бажання можна завжди довести, що кожен вид наведених витрат може забезпечити економічну вигоду. Так, витрати на рекламу можуть мати наслідком отримання значного розміру економічної вигоди, якщо вони спрямовані на створення торгової марки. Якщо ж такі витрати не будуть капіталізовані, а віднесені на витрати, то у кінцевому підсумку торгова марка буде відображатися у балансі за заниженою вартістю у той час, як справжня її вартість буде набагато вищою. Відповідно користувач отримує неправдиву інформацію.

Не слід залишати поза увагою й те, що переважна частина об'єктів нематеріальних активів може мати певні матеріальні носії: дискета є матеріальним носієм програмного комп'ютерного забезпечення; на паперовому документі міститься угода про право користування земельною ділянкою чи іншим майном, авторським правом тощо, однак у таких випадках матеріально-речова форма є вторинною. У разі, коли все ж таки первинним є матеріальний елемент, об'єкт слід обліковувати у складі основних засобів. Наприклад, програмне забезпечення комп'ютера, який керує роботою верстата, є невід'ємною частиною пов'язаного із ним апаратного забезпечення і має обліковуватися у складі основних засобів.

Наведені визначення або схожі в основному між собою, або доповнюють одне визначення іншим, проте жодне з них не дає чіткої і вичерпної характеристики нематеріальних активів. Такі тлумачення не відповідають ні вимогам податкового законодавства, ні вимогам щодо наближення вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

Більш коректним, на нашу думку, було б таке визначення: нематеріальні активи — це немонетарні активи довгострокового використання, що не мають матеріально-речової форми (або матеріальна форма яких не має істотного значення для їх використання у господарській діяльності), однак мають вартісну оцінку,

можуть бути ідентифіковані й здатні забезпечувати підприємству економічну вигоду.

Отже, дослідження обліку необоротних активів та їх економічної сутності виявили критерії їх визначення та визнання, однак вони потребують подальшого вивчення для напрацювання відповідних методологічних підходів у бухгалтерському обліку.

Література

1. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С. Покропивного. — К.: КНЕУ, 2005. — 608 с.
2. Качалин В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. — М.: Дело, 1998. — 432 с.
3. Междисциплинарный словарь по менеджменту / Под общ. ред. С. П. Мясоедова. — М.: Дело, 2005. — 275 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 38 «Нематеріальні активи».
5. Ольховский В. Назначение и функциональное содержание нематериальных активов современных компаний // Проблемы теории и практики управления. — 2007. — № 11. — С. 30.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.

Стаття надійшла до редакції 18.03.2008.