

УДК 657.372.5

В. М. Дуба, канд. екон. наук, доц.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: ПРИНЦИПИ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВИЗНАННЯ

Розглянуто проблеми визначення та визнання нематеріальних активів на основі методологічного узгодження їх тлумачення за аспектами обліку нематеріальних активів, їх ідентифікації та гармонізації бухгалтерської звітності підприємства, проаналізовано відмінності визначення терміну «нематеріальні активи», критерії визнання нематеріальних активів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нематеріальні активи, немонетарність, критерії визначення, визнання, ідентифікація.

Новітні тенденції розвитку підприємництва, безпосередньо пов'язані з комерціалізацією наукової інформації та перетворенням наукових знань на конкретний товар, визначило у двадцятому столітті виникнення феномену володіння нематеріальними активами — невидимими цінностями (торговими марками, брендами, програмним забезпеченням тощо), які подекуди можуть перевищувати вартість обладнання, запасів і навіть коштів окремого підприємства, разом узятих, до того ж — визначати загальну вартість його капіталу, рентабельність, дохідність і довгостроковий успіх на ринку.

Нині із поступовою зміною стратегічних орієнтирів суб'єктів господарювання під впливом НТП реально оцінювати господарський стан підприємства без відомостей про інформацію, наукові знання та інші нематеріальні ресурси, якими володіє підприємство, неможливо. Комерціалізація оригінальних наукових знань, реалізованих, зокрема, у конкретних технологіях або продукції, перетворює такі знання на товар, який як об'єкт інтелектуальної власності виявляється нематеріальним ресурсом підприємства. Зростання розміру таких ресурсів (активів) у загальній вартості капіталу збільшує інтерес власника до підвищення дохідності підприємства за рахунок використання результатів інтелектуальної діяльності, що забезпечує конкурентні переваги на ринку.

Однак облік нематеріальних активів як порівняно нового явища, продовжує залишатися однією з найскладніших ділянок облікової практики не лише у вітчизняному бухгалтерському обліку, але й у 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.

Метою статті є визначення та визнання нематеріальних активів на основі методологічного узгодження їх тлумачення за вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх публікацій. Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів за економічною та обліковою сутністю, застосуванням критеріїв визнання, здатністю забезпечувати майбутні економічні вигоди, ідентифікацією та організацією їх бухгалтерського обліку критично аналізують багато науковців, зокрема, О. Бутнік-Сіверський, В. Добровський, Є. Свідерський, П. Сук, В. Качалін, Я. Соколов, А. Клименко, В. Палій, І. Бігдан, С. Покропивний, Н. Герасимчук та ін., однак невирішеною залишається проблема невідповідності вимог національних стандартів за деякими аспектами обліку нематеріальних активів, їх ідентифікації та гармонізації бухгалтерської звітності підприємства.

Викладення основного матеріалу. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні ін-

вестиції на підприємствах України та розкриття її у фінансовій звітності визначені стандартом П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», 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 використання у господарській діяльності з отриманням доходу [1]. До складу нематеріальних активів деякі економісти вводять вартість патентів, торгової марки підприємства, її прав, привілеїв купівлі або початку господарювання, її репутації [10]. Заслугує на увагу визначення нематеріальних активів як довгострокових активів, що забезпечують підприємству дохід, 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 [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 досвіду); 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].

Отже, 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.

Разом із тим, незважаючи на незвичну форму (точніше — на відсутність форми), із нематеріальними активами здійснюються господарські операції подібно до операцій із матеріальними активами, пов'язаними із придбанням (створенням), обміном, продажем, амортизацією, ліквідацією тощо.

Стосовно розкриття економічної сутності поняття нематеріальних активів в українських законодавчих і нормативних актах, то вона у них трактується по-різному або розкрита з різним ступенем деталізації. Наприклад, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (ст. 1) поняття «нематеріальні активи» визначено лише у загальному розумінні як об'єкт інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані порядком, встановленим законодавством, об'єктом права власності платника податку.

Відповідно до МС БО 38 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив — це немонетарний актив, що його можна ідентифікувати, без фізичної субстанції, який утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей.

Тобто визначення нематеріальних активів як у міжнародних, так і вітчизняних законодавчо-нормативних актах досить розмите. Вітчизняна законодавчо-нормативна база власне містить перелік і визначення нематеріальних активів та характеристику низки різних за своєю природою їх певних ознак. Зокрема, досить детальний перелік нематеріальних активів міститься у спільному наказі Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технологій від 27.07.1995 р. № 569/97 «Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів».

Сучасна економіка, заснована на знаннях, не відкидаючи основ традиційної економіки, що ототожнюється з матеріальним виробництвом, характеризується зростанням вартості прав «інтелектуальної власності». У зв'язку із цим нині з'явилося поняття «інтелектуальний капітал», що враховує ширше коло індивідуальних і колективних носіїв знань і навичок. Відтак у бухгалтерському обліку інтелектуальні об'єкти після спеціальної процедури визнання їх економічної ефективності, одержують статус нематеріальних активів.

У зв'язку з наявністю окремих неузгодженостей у розкритті змісту поняття «нематеріальні активи» для виправлення ситуації необхідно повніше враховувати критерії визнання нематеріальних активів.

Отже, не слід забувати, що у бухгалтерському обліку придбаний або створений нематеріальний актив насамперед визнається активом і відображається у балансі

лише тоді, коли існує ймовірність отримання у майбутньому економічних вигід, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

Звідси основні критерії визнання нематеріальних активів, із якими слід рахуватись:

- оцінка активу може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди від використання такого активу, тобто це потенціал, що може сприяти надходженню на підприємство (прямо чи опосередковано) грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям, то витрати, пов'язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, упродовж якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальними активами.

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.

Стосовно ж критерію здатності приносити майбутні економічні вигоди об'єктом нематеріальних активів до останнього часу залишається невідомим як її визначати, у момент постановки на облік вона може бути спрогнозованою і достеменно визначена лише через певний час на підставі економічних розрахунків, здійснених на підприємстві.

Можливість ідентифікації нематеріальних активів об'єктивно обумовлена характеристиками об'єктів такого майна, що відрізняють їх від іншого майна, однак нематеріальність активів ускладнює цей процес, тому деякі дослідники зазначають на складності їх вирішення із загального обсягу активів підприємства або виокремлення у самостійний вид майна у балансі підприємства, тому важливим постає наявність необхідної документації, що підтверджує існування нематеріальних активів та виключні права організації на результати інтелектуальної діяльності.

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:

- використані окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів (наданні послуг), призначених для реалізації;
- використані в обмін на інші активи;

- використані на погашення заборгованості;
- розподілені між власниками підприємства;
- 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;
- витрати на рекламу та просування продукції (товарів) на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на 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.

Проте більш глибоке вивчення змісту П(С)БО 8 дозволяє використати його в економічних інтересах підприємства. Так, бухгалтер-професіонал на основі змісту пп. 7—9 П(С)БО 8, в яких йдеться про норми щодо різниці порядку списання витрат на дослідження й розробку, може за необхідності тимчасово відтягнути списання витрат, капіталізувати їх на розробку певного нематеріального активу (наприклад, такого об'єкта інтелектуальної власності, як ноу-хау підприємства).

Відтак слід враховувати, що витрати на дослідження й витрати на розробку мають різну сутність, тобто необхідно розуміти різницю між термінами «дослідження» і «розробка»: дослідження повинні бути заплановані підприємством і провадитися ним уперше з метою отримання і розуміння нових знань; розробка ж передбачає застосування підприємством результатів дослідження у найрізноманітніших цілях — для планування і проектування нових або досконаліших матеріалів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання.

Відповідно витрати на дослідження у звітному періоді списуються у дебет субрах. 941 «Витрати на дослідження і розробки». Отже, вони негативно впливають на фінансовий результат — зменшенням прибутку або збільшенням збитку.

Витрати ж на розробку капіталізуються з метою визнання нематеріального активу, їх відобразять у дебеті субрах. 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» із наступним віднесенням на рахунок 12 «Нематеріальні активи».

У разі капіталізації витрат підприємство декларує свій намір щодо доведення такого об'єкту до стану, в якому він придатний для використання, і пов'язувати з цим активом здійснені витрати.

У майбутньому, коли підприємство працюватиме прибутково, воно має право вирішити, що нематеріальний актив більше не відповідає критеріям його визнання (відсутня ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкту нематеріальних активів, і його собівартість більше не може бути достовірно визначена). Тоді витрати, пов'язані зі створенням такого нематеріального активу, спишуться на витрати періоду і вплинуть на надмірно великий прибуток у бік його зменшення.

Не слід залишати поза увагою й те, що більша частина об'єктів нематеріальних активів може мати певні матеріальні носії. Наприклад, 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.

Вітчизняні вчені-економісти по-різному також тлумачать нематеріальні активи:

— вартість документально оформлених прав користування землею, водою, іншими природними ресурсами, а також патентами, авторськими правами, товарними знаками, програмним забезпеченням комп'ютерних технологій [7];

— умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інші аналогічні майнові права, що визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства [5];

— умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, дострокові вкладення у придбання об'єктів промислової та інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будівель, споруд, приміщень, права власності на квартири, а також інші аналогічні майнові права, що визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і забезпечують отримання доходу або створюють умови для його одержання [9].

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: 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 нематеріальних активів та їх економічної сутності виявили критерії їх визначення та визнання, однак непевність отримання економічної вигоди їх застосування потребують подальшого глибокого вивчення з метою 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 GAAP. — 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.
7. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). — Тернопіль: Екон. думка, 1999. — 422 с.
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
9. Каченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України: Підручник. — К.: А.С.К., 2001. — 784 с.
10. Экономический словарь / Под ред. А. И. Архипова. — М.: Проспект, 2001. — 264 с.

Надійшла до редакції: 11.01.2008