

УДК 657

Т.М. Банасько, аспірант

Одеський державний економічний університет

Нематеріальні активи промислового підприємства: проблема визначення сутності, можливі рішення її розв'язання

Проаналізовано визначення попередниками сутності нематеріальних активів промислового підприємства, виявлено їх слабкі місця, які в принципі обмежують склад об'єктів тільки правами власності. Обгрунтовано два варіанти вирішення проблеми: збереження існуючого підходу та усунення неузгодженостей в нормативних документах; широке розуміння нематеріальних активів, що дає підставу поєднати і разом з тим розмежувати в обліку об'єкти, які не мають матеріальної основи, і що такі є матеріальними носіями витрат на їх створення.

нематеріальні активи, підприємство, облік, об'єкти права власності, синтетичний рахунок

Постановка проблеми. У загальному вигляді вона полягає в тому, що стандарт бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» визначає їх такі, котрі не мають матеріальної форми і поділяються в бухгалтерському обліку тільки на об'єкти права власності. Цей же підхід сповідується і в публікаціях, які некритично повторюють положення стандарту, дещо змінюючи термінологію, проте зберігаючи прийняте в ньому базове формулювання.

Але створення підприємствами нематеріальних активів власними зусиллями з використанням матеріальних ресурсів надає їм значення матеріальних носіїв, а це ніяк не відображується в їх визначеннях.

Проблема в останніх наукових публікаціях. Питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів досліджені в працях Ф.Ф. Бутинця, В.М. Завгороднього, Л.І. Гаврилюки, Н.В. Чебанової, Ю.А. Василенка, А.Б. Борисова, Й.С. Задайського, Р.М. Косьміної та інших фахівців, але проблема не розв'язана в принципі, в головному. Не з'ясовано, зокрема, чи можна не приймати до уваги, що власні напрацювання, пов'язані зі створенням нематеріальних активів, мають бути оприбутковані, а за певних умов продані на ринку як не право, а реальний об'єкт, який має матеріальну форму. Отже, проблема містить спірні і невирішені питання, що визначає її зростаючу актуальність.

Мета і завдання статті полягають у тому, щоб розв'язати спірні питання, зняти протиріччя, що існують у нормативних методичних матеріалах, поєднати і водночас розмежувати в обліку об'єкти, що мають і не мають матеріальної форми.

Виклад основного матеріалу досліджень.

Згідно національних П(С)БО нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [9, С.10].

В українському законодавстві існують й інші визначення за якими нематеріальні активи – це об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші права, зокрема, такі, що пов'язані з користуванням землею, водою або інших природних і майнових ресурсів, спорудами і обладнанням, тощо, включаючи право на інтелектуальну власність (патенти, технології, ліцензії) [3].

Поняття «нематеріальні активи» як досить різностороння категорія досліджується багатьма економістами, бухгалтерами, маркетологами, спеціалістами з оцінки та ін. Внаслідок цього в літературі існує значна кількість підходів до визначення цього досить місткого та широкого поняття, а також використовуються достатньо

схожі, але певною мірою відмінні поняття – «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні активи», «активи знань» тощо.

Так Е. Брукінг розуміє під нематеріальними активами інтелектуальний капітал, який дозволяє компанії існувати, посилюючи її конкурентні переваги [1, С.30]. В.Л. Іноземцев визначає нематеріальні активи як інтелектуальний капітал, тобто як вартість сукупності наявних у підприємства інтелектуальних активів, включаючи інтелектуальну власність, його природні і набуті інтелектуальні здібності і навички, а також накопичені ним бази знань і корисні відносини з іншими суб'єктами [5, С.7]. І.Й. Яремко називає нематеріальні активи формою «репрезентації» інтелектуального капіталу [11, С.114]. Й. Рехтман визначає нематеріальні активи як нефінансові і нефізичні активи, які дозволяють підвищувати вартість підприємства [12]. К. Тейлор розуміє їх, з одного боку, як такі, що згідно зі стандартами бухгалтерського обліку оцінюються як нематеріальні активи, з іншого являють собою інтелектуальний капітал, який складається із знань працівників, організаційної структури підприємства та інтелектуальної власності, тобто не є об'єктом бухгалтерського обліку [10].

Н.Н. Карпова [6] і О.М. Козирєв розглядають нематеріальні активи в широкому розумінні, не тільки ті, що обов'язково знаходяться на балансі підприємства, але й ті, що приносять дохід компанії та підвищують її ринкову вартість [7, С.23].

А.П. Буєвич виділяє наступні складові нематеріальних активів підприємства: ринкові активи; інфраструктурні активи; людські активи; інтелектуальні активи [2]. Автор також відносить до нематеріальних активів всі складові інтелектуального капіталу підприємства.

Таким чином, існують два підходи до тлумачення поняття нематеріальних активів у їх широкому розумінні. Одна група авторів ототожнює нематеріальні активи з інтелектуальним капіталом підприємства (Е. Брукінг, А.П. Буєвич, В.Л. Іноземцев, І.Й. Яремко), друга – об'єднує дослідників, які відносять до їх складу дві групи об'єктів : ті що підпадають під бухгалтерське законодавство і ті невідчутні ресурси та фактори, що сприяють підвищенню вартості підприємства (Н.Н. Карпова, О.М. Козирєв, Й. Рехтман).

Отже виникає необхідність перш за все уточнити поняття “нематеріальні активи” з метою вирішення єдиного підходу до обліку створення та використання розмаїття конкретних об'єктів, які, по-перше, мають немонетарну природу, проте можуть бути ідентифіковані, по-друге, є результатом інтелектуальної діяльності людини і теж не мають монетарної природи, однак не піддаються ідентифікації.

Деякі міркування висловимо тепер у зв'язку з визначеннями попередниками поняття нематеріальних активів.

Визначення нематеріальних активів викликає заперечення, коли склад нематеріальних активів обмежується, по-перше, правами використання тих або інших об'єктів - природних ресурсів, майна, тощо, по-друге, об'єктами, що не мають матеріальної форми.

Навіть, у стандарті 8 з цього контексту випадає група прав на об'єкти промислової власності, тому що винагороди, корисні моделі та промислові зразки втілюються в конкретні проекти, технічну документацію, внутрішні стандарти з технології, організації виробництва й управління, експериментальні зразки, що мають матеріальну форму і складають інноваційний продукт як товар, який може бути проданий на ринку.

Але стандарт не може передбачати всі випадки життя, наприклад, ситуації, коли підприємство разом із іншим підприємством-партнером веде розробку реального інноваційного продукту, що потребує використання основних засобів, матеріальних, трудових і інформаційних ресурсів і має бути оприбуткованим як не право, а реальний

об'єкт який дасть економічну вигоду обом партнерам. І в зв'язку з його використанням і у власній діяльності, і внаслідок наступної чи паралельної його реалізації на ринку.

Права в їх чистому вигляді не можуть бути оприбутковані – за визначенням. Інша річ, мається на увазі, що на оприбуткований об'єкт права належать певним зовнішнім структурам, самому підприємству, партнерам і тільки.

Тим паче, що в класифікаціях попередників не визначено ознаку, за якою в стандарті 8 та інших працях виділено такі окремі групи нематеріальних активів: право користування комерційними позначеннями, об'єктами промислової власності, авторські та сумісні з ними права, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, гудвіл, інші нематеріальні активи. У принципі, вони повторюють угруповання стандарту, хоча окремі відмінності все ж таки існують.

Вважаємо дискусійним твердження І. Тарасової та А. Нарожного [8, С.160], що виділення групи незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи є невиправданим, оскільки самі капітальні інвестиції за своєю природою не можуть прирівнюватись до нематеріальних активів, а згідно Інструкції про план рахунків для їхнього обліку передбачено окремий рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», на якому відображаються витрати підприємства на придбання або створення їх власними силами.

Нормативні документи чітко визначають загальний підхід до створення в бухгалтерському обліку інформації не тільки про власні нематеріальні активи, рух яких відображається на спеціально призначеному для цього однойменному рахунку 12, але й про незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи. Субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а також інструкція від 30 листопада 1999 року № 291 якраз і передбачають, що первісна вартість об'єктів, які створюються підприємством власними зусиллями, включає прямі матеріальні і трудові та інші витрати, що безпосередньо пов'язані з їх створенням і доведенням до стану, в якому вони придатні до використання за призначенням [9, С.60]. Проте, процеси створення та оприбуткування об'єктів не завжди співпадають у часі, тому витрати підприємства природно можуть мати незавершений характер.

Питання у тому, що стандарт і інструкція до нього містять явне протиріччя. З одного боку, об'єкти – це нематеріальні активи, що не мають матеріальної форми, з другого боку їх створення призводить до використання реальних ресурсів, тобто до визначення собівартості за якою вони оприбутковуються в бухгалтерському обліку.

Вже тільки те, що на створення конкретних об'єктів нематеріальних активів використовують матеріальні ресурси надає їм матеріальну форму. Неможна навіть уявити, що створені підприємством промислові зразки нової продукції не мають матеріальної форми, що бухгалтерський запис про капітальне інвестування в інноваційний продукт (новий станок, тощо), який власними зусиллями створюється, оприбутковується як право власності, використовується в підприємстві, нарешті, продається на ринку, немає під собою матеріальної основи.

Оприбутковується не право промислової вартості, а станок як конкретна фізична одиниця з технічною документацією. Продається також сам станок і документація до нього, так і право на його виготовлення в масовому (серійному) виробництві.

Звичайно, право користуватися місцем на фондовій біржі, монопольним положенням (ліцензії) на проведення окремих видів діяльності, т.ін. слід включити, на думку О.В. Сизоненко [4, С.145], до групи прав, але всі вони, та створення нового інноваційного продукту, в нашому прикладі - нового промислового зразку продукції - суто різні ситуації. В першій (місце на біржі) дійсно не є матеріальним носієм, у другій – він набуває реальної матеріальної форми.

Мабуть, непорозумінням або «калькою» з американської термінології є огульне тлумачення об'єктів нематеріальних активів, як таких, які не мають матеріальної форми, хоча і можуть бути ідентифіковані.

Виходячи з викладених міркувань, такі на наш погляд можливі рішення сприятимуть розв'язанню цього проблемного питання.

Рішення перше. Можна погодитися з існуючим підходом, який визначений стандартом 8 та інструкцією щодо ведення обліку нематеріальних активів, вважаючи їх такими, що не мають матеріальної форми, тобто, в принципі, залишити недоторканим нормативне їх тлумачення, а в дисертаціях із цієї тематики якимось чином удосконалювати, уточнювати базове визначення, дещо змінюючи його редакцію. Це, звичайно, теж рішення, але тупикове, практично, таке, що виключає розвиток обліку в управлінні інноваційними процесами. У цьому разі треба зняти протиріччя в цій частині стандарту 8, в якій зазначається що створення підприємством нематеріальних активів пов'язується з матеріальними витратами, носіями реально втілених в об'єкти ресурсів, бо це за визначенням спростовує тезу про їх нематеріальну форму.

Рішення друге. У бухгалтерському обліку поєднуються об'єкти двох груп. Перша - це активи, що дійсно не мають матеріальної форми, друга група об'єктів, які є носіями матеріальних та інших витрат, тобто мають собівартість і за певних умов, ринкову вартість. При такому вирішенні питання можуть існувати два варіанти:

- варіант перший передбачає ведення бухгалтерського обліку на одному синтетичному рахунку, скажемо, на рахунку «Необоротні активи інноваційного характеру» з двома субрахунками: «Нематеріальні активи», «Інноваційні продукти». Здійснюється таким чином розмежування принципово різних об'єктів за ознакою наявності матеріальної форми;

- варіант другий також засновується на розмежуванні за цією ж ознакою об'єктів, але не на окремих субрахунках, а на самотійних синтетичних рахунках. За цих умов, по-перше, зберігається синтетичний рахунок «Нематеріальні активи» з його діючими сьогодні субрахунками, що можуть бути доповнені субрахунком «Невідчутні нематеріальні активи», тобто рахунок, який призначений саме для обліку об'єктів, які не мають матеріальної форми. По-друге, доцільним буде ввести окремий синтетичний рахунок «Інноваційні продукти», що призначені для ведення обліку об'єктів саме з матеріальною формою відображення.

Але в усіх цих і, мабуть, інших варіантах потрібні певні зміни в чинних нормативних документах на державному рівні.

Висновки.

Викладені в основній частині статті результати служать підставою для наступних висновків:

1. Не всі об'єкти цієї групи активів не мають нематеріальної форми. Є матеріальними носіями, що по меншій мірі, ті які створені власними зусиллями підприємства з використаннями матеріальних і інших ресурсів. Тим паче ті, що мають ринкову вартість.

2. Наукову новизну містить підхід, який передбачає поєднання в бухгалтерському обліку двох груп активів - тих, які дійсно не мають матеріальної форми, а також тих, які є носіями матеріальних ресурсів, а відтак, мають собівартість, матеріальний вигляд, ринкову вартість. Визначено два варіанти об'єднання цих груп об'єктів і розмежування інформації про них на бухгалтерських рахунках і субрахунках.

Важливим, у певній мірі, самотійним є напрямок досліджень із комплексу питань, які складають проблему планування, обліку і контролю інтелектуального капіталу, що містять багато дискусійного і невирішеного.

Список літератури

1. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / [пер. с англ. По ред. Н.Л. Ковалик] – СПб.: Питер, 2001. – 288с.: ил.
2. Буевич А.П. К вопросу о категориальном аппарате системы отношений интеллектуальной собственности / А.П. Буевич // Вестник Финансовой академии Российской Федерации. – 2003. – № 4 (28). – С.23-28.
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 2.05.97 № 283/97 – ВР [електронний ресурс].
4. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку / О.В. Сизоненко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 8. – С.143-146.
5. Иноземцев В. Парадоксы постиндустриальной экономики (инвестиции, производительность и хозяйственный рост в 90-е годы) / В. Иноземцев // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – № 3. – С.3-11.
6. Карпова Н.Н. Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий // www.les-russia.org.
7. Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / Козырев А.Н., Макаров В.Л. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368с.
8. Нарожний А.П. Проблеми класифікації нематеріальних активів / А.П. Нарожний // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 1 (31). – С.159-163.
9. Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства.- К.: Бліц-Інформ, 2009.-Вип.6.-192с.
10. Тейлор К. Интеллектуальный капитал / К. Тейлор // Computerworld. – 2001. – № 13.
11. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: [Монографія] – Львів: Каменяр, 2002. – 192с.
12. Rechtman Y. Accounting Treatment of Intangible Assets. 2001//<http://www.rechtman.com/acc692.htm>.

Т. Банасько

Нематериальные активы промышленного предприятия: проблема определения сущности, возможности ее решения

Проанализировано определения предшественниками сущности нематериальных активов промышленного предприятия, выявлено их слабые места, которые в принципе ограничивают состав объектов только правами собственности. Обосновано два варианта решения проблемы: сохранение существующего подхода и устранение несогласований в нормативных документах; широкое понимание нематериальных активов, которое дает основание соединить и вместе с тем разграничить в учете объекты, которые не имеют материальной основы, и являются материальными носителями расходов на их создание.

Т. Banasko

Intangible assets of industrial enterprise: problem of determination of essence, possibilities of its decision

Determinations by the predecessors of essence of intangible assets of industrial enterprise are analysed, their weak points which in principle limit composition of objects by only ownership rights are exposed. Two variants of decision of problem are grounded: saving of existent approach and removal of no the concordances in normative documents; wide understanding of intangible assets, which grounds to put together and at the same time differentiate in consideration the objects, which have not a material basis, and are the material transmitters of charges on their creation.

Одержано 29.11.09