

УДК 657.1

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ**Малярчина В.Д., Прокопович Л.Б.**Миколаївський національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова

Окреслено базові проблемні питання стосовно обліку нематеріальних активів в Україні. Забезпечено теоретичне обґрунтування проблем на засадах як діючого національного та міжнародного нормативного регулювання, так і з урахуванням важливих практичних аспектів. Виокремлено проблеми обліку нематеріальних активів з урахуванням нинішнього стану розвитку. Доведено необхідні теоретичні характеристики та практичні ознаки. Надані рекомендації щодо створення умов раціонального та продуктивного обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах. Зокрема розглянуто можливості класифікації, ідентифікування НМА, розширення підходу до розуміння НМА.

Ключові слова: нематеріальні активи, облік, оцінка, інтелектуальна власність, НМА, вартість, гудвіл.

Постановка проблеми. Актуальним в темі є те, що частина нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах в останній час зростає. Реалізація конкурентоспроможної продукції на вітчизняному та світовому ринках усе більшою мірою потребують вживання науково-технологічних знань, різноманітних видів інновацій, як результатів інтелектуальної діяльності людини. Одночасно постає питання їх обліку, через те що об'єкти нефізичні, об'єкти інтелектуальної власності складніше впорядковувати, та і загалом вони вимагають бути кваліфіковані в документах підприємства. Неоднозначність у формулюваннях спричинює те, що узгоджених підходів до обліку, нарахування амортизації та списання нематеріальних активів немає. Підприємства тягнуть великі збитки насамперед тому, що не можуть вжити в повному обсязі активами, які не мають матеріальної форми. Головною причиною цього є те, що «нематеріальні активи» ще мало досліджені в Україні. Таким чином, конкурентна позиція вітчизняних підприємства ймовірна лише з широким використанням нематеріальних активів, отже вмілим їх обліком.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та особливості обліку нематеріальних активів на підприємствах є предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних та закордонних вчених, зокрема відзначились Т.М. Банасько, О.В. Карелова, І.С. Килівник, О.В. Коба, В.І. Личиця, І.Є. Старко.

Опрацьовуючи питання методики обліку НМА, кожен із дослідників, згідно до поставлених цілей і задач, відбирає ті чи інші показники діяльності підприємства. Кожен з авторів трактує свій погляд на нематеріальні активи і своє уявлення природі даної економічної категорії. Однак огляд джерел не дає ґрунтового розуміння місця терміна «нематеріальні активи» в системі широковживаних термінів: «невідчутні активи», «інтелектуальна власність».

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Ними є контроль розширення сфери використання нематеріальних активів, недосконалість законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатня розробка методики оцінки обумовлюють необхідність в удосконаленні їх обліку та аудиту.

Формулювання цілей статті. Головною метою статті є обґрунтувати власний підхід до сутності

та аналізу нематеріальних активів з огляду на сучасні українські проблеми та досвід розробок інших дослідників.

Виклад основного матеріалу дослідження. Умови законодавства України не дають нашим підприємствам реалізувати трансформацію витратної вартості НМА у їх ринкову вартість, що прогресивно посилює економіку висококонкурентних організацій світу. Присутність чинних патентів дає право закордонним підприємствам без перепон утверджувати ринкову вартість об'єктів права інтелектуальної власності посилювати позиції на ринку та вигравати у суперників, збільшуючи вартість самих підприємств за рахунок інтелектуальної власності [1, с. 235].

Методологічні доміанти формування й розкриття в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності інформації про НМА визначають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», в яких зазначено, що НМА – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Згідно із ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», нематеріальні активи – це об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, установленому законодавством, об'єктом права власності платника податку.

Такі завуальовані трактування стають перепороною для продуктивного управління НМА на вітчизняних підприємствах. НМА часто юридично не оформлені та не поставлені на юридичний облік. Згідно з цим розповсюджені випадки, коли технологічно та інтелектуально місткі підприємства мають заниження вартості до 50-60% та більше.

Одним з шляхів вирішення окресленої проблеми є більш глибоке розуміння НМА. Потрібно уживати розширений підхід до розуміння НМА, максимально приближений до їх економічного змісту. Проблему розширеному розумінню становить п. 9 П(С)БО 8, де показано перелік витрат, що не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

В той же час ширше розуміння НМА може дозволити за сприянням юридичних технік по-

казувати у складі НМА активи, що раніше туди не входили.

Наприклад людський капітал у вигляді найцінніших кадрів юридично можна «прив'язати» за допомогою винагород і зобов'язань, контракти з ними відображати у складі НМА.

Також потрібно ствердити на постійній основі «гудвіл», котрий згадується на вітчизняних підприємствах лише під час продажу бізнесу. Недоцільно виключати гудвіл, оскільки він підпадає до критеріїв НМА. Гудвіл сформований підприємством має бути об'єктом бухгалтерського обліку у складі НМА на період його визначення. Пропонується виділити внутрішній гудвіл і відображати його на балансі постійно. Так, підвищиться вартість підприємства, інвестиційна привабливість, конкурентоспроможність.

В літературі проблеми щодо природи НМА також не мають повного висвітлення, а саме, недостатнім є дослідження економічної суті нематеріальних активів, (зокрема, реєстрації торгової марки, авторського права; патентування промислового зразка, винаходу), недостатня розробленість наукової систематизації, спостерігається брак методики обліку окремих операцій з нематеріальними активами, невирішеність питань організації носіїв інформації, поділу на балансовий і позабалансовий облік, амортизаційної політики, також не знайшли свого належного висвітлення і питання аналізу нематеріальних активів [9].

Проблема полягає в тому, що в господарській практиці підприємства використовують нематеріальні активи, строк корисного використання

яких становить менше одного року, а зараховують їх до складу необоротних активів.

Вважаємо за доцільне відобразити в примітках до річної звітності у складі необоротних активів додатково залучити рахунок «Швидкозношувані нематеріальні активи» та зробити такі коригування у плані рахунків: трансформувати назву рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» на «Малоцінні та швидкозношувані активи», та прийняти до вказаного рахунку такі субрахунки: – 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 222 «Швидкозношувані нематеріальні активи», що забезпечить покращення обліку та контролю даних активів.

Перед компанією постає питання: як представити затрати на створення окремих нематеріальних активів. З цього приводу можна було б дати пораду використовувати два шляхи вирішення питання:

– по-перше, доцільніше було б списувати такі витрати у періодах їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно невідомий;

– по-друге, потрібно реалізувати їх суцільну капіталізацію з подальшою амортизацією.

Потребують подальшого дослідження проблеми класифікації нематеріальних активів, розучування їх впливу на отримання наступних економічних вигід.

На наш погляд, нематеріальні активи мають бути розділені на дві окремі групи:

– НМА, які прямо пов'язані з об'ємом виробництва;

– НМА, які прямо не пов'язані з об'ємом виробництва.

Таблиця 1

Класифікація нематеріальних активів підприємства

Ознака	Види	Мета
Строк використання	З визначеним терміном / з невизначеним терміном	Нарахування амортизації
Нарахування амортизації	Підлягають / не підлягають амортизації	
Наявність ліквідаційної вартості	Наявна / відсутня	
Участь у господарстві	Використовуються в процесі: постачання; виробництва; реалізації	
Участь у виробництві	Бере участь / не бере участь	Ідентифікація
Документ на власність	Наявний / відсутній	
Ступень ідентифікації	Ідентифіковані / неідентифіковані (відчужені / невідчужені)	
Правова ознака	Права користування: природними ресурсами; майном; права на комерційні позначення; об'єкти промисловості; авторське право	
Моральний знос	Високий / низький	Визначення терміну корисного використання
Унікальність	Унікальні / неунікальні	
Шлях надходження	Придбання за плату, внесення до статутного капіталу, обмін на подібне або неподібне, безкоштовне отримання; отримання під час злиття підприємств	Відображення на рахунках обліку
Шлях вибуття	За плату, внесення до статутного капіталу іншого підприємства, обмін на подібне або неподібне, безкоштовна передача, ліквідація	
Характер володіння	Власні / орендовані	Формування показників фінансової звітності
Відображення в балансі	Відображаються в балансі / не відображаються	
Джерело фінансування	Власні кошти / залучені	Управлінський облік, менеджмент
Спосіб оцінювання	Прямий дохід / непрямий дохід / індивідуальна оцінка	
Ступінь дохідності	Високо та низькодохідні	Економічний аналіз, управлінський облік

До першої можна прирахувати такі нематеріальні активи: винаходи; сорти рослин; породи тварин; комерційні таємниці; комп'ютерні програми та інші. Ці нематеріальні активи зобов'язані амортизуватися узгоджено з терміном уживання або згідно з обсягами виробництва.

До другої можна прирахувати такі нематеріальні активи: фірмові назви; літературні та художні твори; торговельні марки; фонограми; промислові зразки та інші. Вони можуть використовуватися доти, доки від них є економічна користь.

Потенційні інвестори і партнери, приміряючись до вітчизняних підприємств, все більше уваги віддають саме на значущість НМА. Однак фігурують декотрі обмеження щодо оцінки і формулювання самостійних видів нематеріальних активів (зокрема людський, технологічний (структурний), клієнтський капітал).

Окрім цього можна поради класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона допускає досягти (таблиця 1). Вона може бути застосована для надання всебічної характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням (таблиця 1).

Такі класифікаційні ознаки дозволяють отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо [5, с. 140].

Окрім цього, залежно від особливостей впливу на результати функціонування підприємства НМА, які безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства, будемо заносити до групи нематеріальних активів прямого впливу, нематеріальні активи, які позначаються на збільшенні вартості підприємства та (або) піднімають конкурентоспроможність підприємства – це активи опосередкованого впливу. За джерелами створення, радимо вважати, нематеріальні активи створені з інформації зовнішнього середовища (технології, нововведення) – залученими НМА, створені безпосередньо підприємством (імідж, репутація торгової марки) – власними НМА [6, с. 368].

Підприємства мають право придбати нематеріальні активи, отримувати їх безкоштовно або вироблювати самі. Засадою для запису на прихід нематеріальних активів є документи, що ідентифікують ці активи. Вони мусять описувати сам об'єкт НМА чи порядок їх вживання, наприклад, опис рецептів, право користування землею, патент, свідоцтво, а також віддзеркалювати його первісну вартість, строк корисного ужитку, норму зносу, підрозділ, у якому буде використовуватися об'єкт, підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, разом із доповненням документів, у яких вказується сам об'єкт НМА чи порядок його використання. Крім цього, документ має підтверджувати ті чи інші майнові права підприємства [3, с. 52].

В багатьом, також, наявні проблеми управління інтелектуальним капіталом пов'язуються, крім суто облікового характеру, безпосередньо з цим категорійним поняттям, тобто параметрами і змістом складових інтелектуального капіталу як специфічного нематеріального активу, його структуруванням та принципами оцінки, зважа-

ючи на ефект синергії компонентів цього об'єкта. Висхідна проблема з точки зору методології бухгалтерського обліку простягається у площині ідентифікації складників капіталу та вироблення адекватних (особливих) для такого виду активів індикаторів оцінювання їх вартості; витратний підхід (історична собівартість) цілком непридатний для подолання наявних проблем [8, с. 15].

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи обліку щодо охоплення нею всіх нематеріальних активів та їх вираження сумою інтелектуального капіталу є облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього» («Accounting for the future» (AFTF)). Ця модель розроблена як особливе знаряддя для формування бухгалтерської фінансової звітності про вартість підприємства на засадах вживання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (Value added intellectual coefficient (VAIC)) є сукупністю індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується розумовим капіталом підприємства. В основу розроблення цієї моделі довірено гіпотезу, що додана вартість є головним індикатором перетворень нематеріальних активів в ринкові активи фірми. За даними тематично-наукових досліджень, створених у сфері бухгалтерського обліку, наступний розвиток облікового відображення нематеріальних активів пов'язується з їх позабалансовим обліком. Проте базові засади позабалансового обліку в сегменті нематеріальних активів і неопрацьоване правове врегулювання реєстрації операцій на позабалансових рахунках зумовлюють потребу в модернізації цього обліку, розробленні теоретико-методичних підходів до його організації та ведення [7, с. 58].

Неспроможність системою обліку агрегувати об'єкти інтелектуального капіталу, а фінансовою звітністю за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і, разом з нею, вартісну характеристику компанії зумовлює використання слабоформалізованих інформаційних моделей. У сьогоденній практиці користуються Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer та ін.; сформульована також концепція «Облік людських ресурсів» (Human Resources Accounting – Е. Фламмхольтц) [10].

Потрібно брати до уваги зарубіжний досвід, так як інститут інтелектуальної власності там явився раніше і адекватно вивчається він там довші. Виходячи із зарубіжних нормативних документів, для систематизації нематеріальних активів застосовують два критерії: ідентифікованість (виходячи з цього нематеріальні активи поділяють на ідентифіковані та неідентифіковані) та шлях надходження на підприємство (відповідно надійшли зовні чи створені на підприємстві).

Розглянемо ідентифікованість як перший критерій, відповідно до якого виділяють дві категорії нематеріальних активів: ідентифіковані, від яких можна чітко визначити майбутні економічні вигоди (окремо чи спільно з правами на них) та не ідентифіковані, які створюють гудвіл.

Наступним критерієм приймається шлях надходження активів на підприємство. Відповідно до цієї категорії акцентують нематеріальні активи, що надійшли на підприємство в результаті

господарських операцій (надійшли ззовні) та нематеріальні активи, створені підприємством. Серед нематеріальних активів, що надійшли ззовні, виділяють ті, які надійшли на підприємство самостійно, як частина основних засобів та які виникли з інших нематеріальних активів, що надійшли на підприємство в результаті обміну активами, на безоплатній основі (гранти та дотації), як внесок до статутного капіталу.

Нарешті, різні нематеріальні елементи групують за природою походження та сутністю відповідних інвестицій. Серед ідентифікованих нематеріальних активів (як тих, що надійшли ззовні, так і створених на підприємстві) виділяють: витрати на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи, промислову власність (патенти, торгові марки, корисні моделі, фірмові найменування та позначення), авторське право інтелектуальної власності, трансфертні права, комп'ютерні програми, франшизи тощо.

Не ідентифіковані нематеріальні активи, що надійшли від іншого підприємства, називають купленим гудвілом, зовнішнім гудвілом чи простим гудвілом. Такі активи відбиваються в балансі підприємства та складаються з таких елементів: покупці, фірмове найменування, територіальне розташування бізнесу, комерційний рівень конкуренції, організаційна структура, престиж, креативність, людські ресурси, команда управлінців, штатні працівники та комерційні канали. Тобто відсутні вимоги щодо відображення у звітності внутрішньо створеного гудвілу, крім того, він не відображається в активах балансу [2, с. 186].

Нематеріальні активи поділяються на видимі й невидимі (приховані) залежно від можливості відображення у звітності. До видимих нематеріальних активів відносяться ті, що відповідають вимогам відображення у звітності (таким, як можливість достовірного оцінювання) та які фіксуються в статтях активів балансу. Такі активи координуються різними регулятивними органами у сфері обліку, хоча досі не розроблене єдине загальноприйняте трактування. Тоді як до прихованих нематеріальних активів відносяться ті,

які не можуть бути визнані активами відповідно до поточних вимог бухгалтерського обліку та які не відображаються в балансі. Серед прихованих нематеріальних активів виділяють внутрішньо створені не ідентифіковані нематеріальні активи.

Варто зазначити, що в довідкових джерелах у моделях оцінювання інтелектуального капіталу прирівнюють нематеріальні активи до інтелектуального капіталу, вказуючи на існування нематеріальних зобов'язань. Деякі підприємства змушені брати на себе зобов'язання, щоб було можливим правдиве застосування на практиці нематеріальних активів. Тому, виходячи з класичної теорії бухгалтерського обліку, нематеріальний капітал виступає як різниця між нематеріальними активами підприємства та його зобов'язаннями. Нематеріальні зобов'язання розглядають як організаційні немонетарні зобов'язання, які підприємство приймає та підтверджує з метою уникнення знецінення цих нематеріальних активів [1, с. 32].

На підставі вищевикладеного, можна затверджувати, що у світі не існує й не може існувати єдиного переліку об'єктів інтелектуальної власності та вимог до них і відповідно класифікації, так як держава самостійно вирішує, які результати творчої діяльності будуть визнаватися об'єктами інтелектуальної власності. Тому не є новиною, що одне й те саме творче досягнення в одній країні визнається об'єктом права інтелектуальної власності, а в іншій – ні, не зважаючи на активні глобалізаційні процеси у світі.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальшого дослідження. Підводячи підсумок, зазначимо, що облік нематеріальних активів – проблема, яка досить важлива в практиці роботи підприємств. Вона пов'язана передусім з питаннями класифікації нематеріальних активів та їх оцінки, однак не варто повністю орієнтуватися на зарубіжний досвід.

Подальші дослідження будуть присвячені теоретичним та прикладним аспектам оцінки вартості нематеріальних активів підприємства та ефективності процесу управління ними.

Список літератури:

1. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т.М. Банасько // Економіст. – 2014. – № 2. – С. 30-33.
2. Євдокимов В.В. Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / В.В. Євдокимов // Торгівля, комерція, підприємництво. Збірник наукових праць Львівської комерційної академії. – 2012. – Вип. 14. – С. 186-191.
3. Карелова О.В. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / О.В. Карелова // Зб. наук. пр. студ. та магістрантів екон. ф-ту Кам'янець-Поділ. нац. ун-ту ім. Івана Огієнка / редкол.: І.В. Яцишина (голова, наук. ред.), Д.Ф. Пармакли, С.Е. Баженова [та ін.]. – Кам'янець-Подільський, 2014. – Вип. 8. – С. 50-54.
4. Килівник І.С. Основні проблеми обліку нематеріальних активів на авіатранспортних підприємствах / І.С. Килівник // Економічний простір. – 2013. – № 74. – С. 232-240.
5. Коба О.В. Визнання, ідентифікація і класифікація нематеріальних активів / О.В. Коба, А.О. Софієнко, А.І. Чиж // Економіка і регіон: наук. вісн. ПолтНТУ. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – № 6. – С. 136-142.
6. Лисиця В.І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: проблеми та шляхи їх вирішення [Текст] / В.І. Лисиця, С.О. Алексеева // Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції імені проф. Балацького О.Ф., м. Суми, 27 травня 2015 р. / За заг. ред.: О.В. Прокопенко, М.М. Петрушенка. – Суми: СумДУ, 2015. – С. 367-368.
7. Радіонова І.Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки: розмежування понять і явищ / І.Ф. Радіонова, В.І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10(124). – С. 56-66.
8. Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.Є. Старко. – Львівська комерційна академія, 2015. – 20 с.
9. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку / В.В. Ясишена [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2013. – № 8.

10. Flamholtz E.A. Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process With Service Rewards / E. Flamholtz // The Accounting Review. – 1971. – Vol. 46. – № 2. – Pp. 253-267.

Малярчина В.Д., Прокопович Л.Б.

Николаевский национальный университет кораблестроения
имени адмирала Макарова

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В УКРАИНЕ

Аннотация

Освещены основные проблемные вопросы учета нематериальных активов в Украине. Обеспечено теоретическое обоснование проблем на основе как действующего национального и международного нормативного регулирования, так и с учетом важных практических аспектов. Выделены проблемы учета нематериальных активов с учетом современного состояния развития. Обоснованы необходимые теоретические характеристики и практические признаки. Даны рекомендации по созданию условий рационального и эффективного учета нематериальных активов на отечественных предприятиях. В частности рассмотрены возможности классификации, идентификации НМА, расширение подхода к пониманию НМА. **Ключевые слова:** нематериальные активы, учет, оценка, интеллектуальная собственность, НМА, стоимость, гудвилл.

Maliarchyna V.D., Prokopovich L.B.

Mykolaiv Admiral Makarov National University of Shipbuilding

THE PROBLEMS OF ACCOUNTING FOR INTANGIBLE ASSETS IN UKRAINE

Summary

The main issues of accounting for intangible assets in Ukraine are highlighted. The theoretical substantiation of problems is provided on the basis of both existing national and international normative regulation, taking into account important practical aspects. The problems of accounting for intangible assets in the light of the current state of development are highlighted. The necessary theoretical characteristics and practical features are substantiated. Recommendations are given on creating conditions for rational and effective accounting of intangible assets at domestic enterprises. In particular, the possibilities of classification, identification of IA, expansion of the approach to understanding IA are considered.

Keywords: intangible assets, accounting, valuation, intellectual property, IA, cost, goodwill.