

І.В. Бриль, к.е.н.

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ УПРАВЛІННЯ В РИНКОВІЙ ЕКОНОМІЦІ

З розвитком ринкових відносин у ринковій економіці на інноваційній основі облік нематеріальних активів стає все більш актуальним, адже без налагодженого обліку й управління нематеріальними активами немає перспективи прискореного розвитку економіки.

У даний час уже неможливо уявити працююче підприємство, яке не використовує такий інструментарій, як реєстрацію торговельної марки, авторського права; патентування промислового зразка, винаходу (корисної моделі); web-сайти, інформаційні та електронні технології. З одного боку, нематеріальні чинники все активніше використовуються в усіх сферах діяльності (здатних привести в дію механізм інноваційного розвитку), а з іншого – знаходять своє теоретичне осмислення вченими й законодавче оформлення політиками.

© І.В. Бриль, 2013

На сьогодні ситуація в питаннях управління нематеріальними активами на підприємствах залишається далекою від бажаної. Облікове законодавство звужує склад нематеріальних активів, зокрема, зараховуючи витрати на створення багатьох нематеріальних активів на витрати звітного періоду, а методика обліку деяких об'єктів інтелектуальної власності взагалі відсутня. Унікальні нематеріальні активи часто не враховують у балансі. Наприклад, гудвіл не враховується в балансі підприємства доти, доки не відбудеться акт купівлі-продажу підприємства.

Є й інші проблеми. Теоретичні основи нематеріальних активів знаходять досить слабе своє висвітлення в економічній та науковій літературі. А саме: недостатньо досліджена економічна сутність нематеріальних активів (зокрема реєстрації торговельної марки, авторського права; патентування промислового зразка, винаходу), недосконалі розробки їх наукової класифікації, відсутні методики обліку окремих операцій з нематеріальними активами, невирішені питання організації носіїв інформації, поділу їх на балансовий і позабалансовий облік, амортизаційна політика нематеріальних активів також не знайшла свого належного висвітлення. Недосконалою залишається сучасна форма звітності нематеріальних активів на підприємстві.

Усвідомлення значення та ролі нематеріальних активів у діяльності суб'єктів господарювання відбулося на Заході ще на початку 60-х років ХХ ст. і знайшло відображення у працях Д. Белла, Т. Стюарта, І. Росса, Л. Едвінссона, М. Мелоуна [1-4].

Теоретико-методологічним та прикладним аспектам управління нематеріальними активами присвячені праці ряду зарубіжних учених: Е. Брукінг, Н. Бонтіса, В. Зінова, В. Іноземцева, Б. Лева, І. Нонака, А. Шатракова [5-11].

Значний внесок у розробку методологічних засад і практичних рекомендацій щодо оцінки, діагностики та управління нематеріальними активами в діяльності вітчизняних підприємств зробили А. Чухно, Я. Берсуцький, З. Варналій, А. Клименко [12-15].

Проте, незважаючи на значну кількість публікацій, що стосуються визначення, формування, використання, оцінки та розвитку нематеріальної складової ресурсного потенціалу суб'єктів господарювання в сучасних умовах, багато аспектів цієї проблематики залишаються актуальними та відкритими для подальших розробок.

Метою статті є подальший розвиток теоретичних аспектів управління нематеріальними активами як однієї зі складових системи економічного управління підприємством в умовах змішаної економіки.

Будь-який предмет, матеріальний або нематеріальний, що становить цінність для свого власника, є активом. У більшості випадків це або готівкові гроші, або те, що може бути перетворено на готівку; виняток – дострокові виплати ренти, місцевого податку на нерухомість або податку на автомобіль, тобто платежі раніше встановленого терміну. Матеріальні активи включають землю, будівлі або споруди, машини та обладнання, арматуру і пристосування, товарні запаси, інвестиції, дебіторську заборгованість і готівку; до нематеріальних активів належать гудвіл, патенти, авторські права та торговельні марки. Однак в активи має входити тільки така власність, вартість якої може бути встановлена, наприклад: майно, кошти та боргові вимоги, які належать підприємству, фірмі, компанії. У словнику банківських і фінансових термінів відзначено, що в актив входять: оборотний капітал (готівка, інвестиції, дебіторська заборгованість, сировина, напівфабрикати), основний капітал (нерухомість, машини, верстати, обладнання), відстрочені платежі (негосподарські ресурси, наприклад витрати на влаштування), нематеріальні активи (патенти, ділова репутація компанії, торговельна марка, авторські права) [16].

Під нематеріальними активами (НА) розуміють довгострокові вкладення у придбання об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, що визнаються об'єктом права власності конкретного підприємства і приносять дохід. До об'єктів промислової власності належать право на винахід, промислові зразки, товарні знаки

і знаки обслуговування. Сюди можна віднести право на ноу-хау, тобто технічний досвід або секрети виробництва, які становлять предмет комерційної таємниці й підлягають особливій охороні.

Нормативне введення нематеріальних активів у бухгалтерський облік підприємств України було проведено у 1993 р. “Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні”, затвердженим Постановою КМУ від 03.04.1993 р. № 250 [17].

У сучасному періоді нематеріальні активи на підприємстві регулюються Податковим кодексом [18]. Слід зазначити, що нематеріальним активам у Податковому кодексі України приділено недостатньо уваги, так у ст. 14.1.120 визначення нематеріальних активів сформульовано таким чином. Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об’єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами.

Нематеріальні активи – це кошти, що не мають матеріальної складової, але їх вартісна оцінка цілком матеріальна.

Еволюцію визначення поняття “нематеріальні активи” подано в табл. 1, у якій, починаючи з 1993 р., наведено розвиток наповнення змісту, що вкладається в поняття нематеріальних активів, згідно з бухгалтерським та податковим обліком, та виділено такі ознаки, характерні для нематеріальних активів:

відсутність матеріально речової (фізичної) структури, тобто фізично вони не відчутні;

служіння цілям виробництва продукції або управління самою фірмою (підприємством);

здатність приносити економічну вигоду підприємству;

відсутність необхідності їх перепродажу за нормальних умов у користувача;

*Ретроспектива визначення поняття “нематеріальні активи”
відповідно до нормативно-правової бази законодавства
України¹*

Нормативно-правовий акт, рік прийняття документа	Визначення
1. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затверджене Постановою КМУ від 03.04.1993 р. № 250, ст. 49-50 [17]	У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством, установою права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права. Нематеріальні активи відображаються у балансі в сумі витрат на придбання і доведення їх до стану, у якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети
2. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій від 27 червня 1995 р. № 969/97 розділ 2 п. 7 [19]	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування
3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (у редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР, зі змінами і доповненнями) ст. 1 [20]	Нематеріальні активи – об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, установленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку
4. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", затверджений наказом Мініфіну України від 18.10.1999 р. № 242, зі змінами і доповненнями від 25.11.2002 р. № 989 п. 4 [21]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання протягом періоду більш одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам
5. Податковий кодекс № 2755-VI від 2 грудня 2010 р., набрав чинності з 1 січня 2011 р., ст. 14.1.120 [18]	Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами

¹ Розроблено автором.

можливість одержання доходу в поточний час і майбутньому;

високий ступінь невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання;

довгостроковість функціонування активів [15].

Аналіз табл. 1 показав варіювання поняття нематеріального активу за більш ніж двадцятилітній період становлення ринкової економіки України. Якщо на початку розглянутого періоду сутністю нематеріальних активів були права користування майном, землею, природними ресурсами [17; 19-21], то у Податковому кодексі, що є останнім на сьогодні документом, у якому дане поняття закріплене законодавчо, нематеріальний актив представлений, у першу чергу, як право власності на результати інтелектуальної праці [18]. Знання людини, у процесі практичного використання яких виникає інтелектуальний продукт, що в майбутньому матиме матеріальну вигоду для підприємства, посідають переважне місце.

Матеріальні активи також мають певний ступінь невизначеності, тому точніше було б відзначити, що економічні вигоди, пов'язані з використанням нематеріальних активів, менш визначені, ніж із використанням активів матеріальних [22].

Класифікацію груп нематеріальних активів наведено в табл. 2.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

права користування майном (право користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо);

права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування);

Таблиця 2

Розподіл нематеріальних активів за групами¹

Група	Назва групи	Строк дії права користування
1	Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
2	Права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
3	Права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
4	Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тасмніці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше п'яти років
5	Авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менше двох років
6	Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
7	Нематеріальні активи за ознакою "Користь знань" (прибуток від використання освітнього потенціалу співробітників підприємства)	Відповідно до корпоративного кодексу підприємства

¹Розроблено автором відповідно до джерела [15].

права на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції);

авторське право й суміжні з ним права, право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;

незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; інші нематеріальні активи (право на проведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв) [15, с. 10-11].

До умовної класифікації груп нематеріальних активів, наведених у табл. 2, запропоновано додати групу “Користь знань”, сутність якої полягає у зіставленні фінансової різниці між використанням знань на одному рівні робіт проінвестованого інтелектуального капіталу, а саме навченого персоналу, що дістав освіту за рахунок підприємства, та навченого всередині підприємства, без відриву від виробництва. Виокремлення прибутку за укладеними договорами поставок чи реалізації навченим персоналом і є тим фінансовим наповненням складової даної групи нематеріальних активів будь-якого підприємства.

Призначення нематеріальних активів на підприємстві наведено на рисунку.

Специфікою нематеріальних активів в Україні є те, що довгий час вони перебували без уваги, а об'єкти інтелектуальної власності були незатребуваними. І на сьогодні оцінка нематеріальних активів і об'єктів інтелектуальної власності не є провідною, підприємства в основному звітують про нематеріальні активи додатком до “Балансу” формою № 5, яка вказує

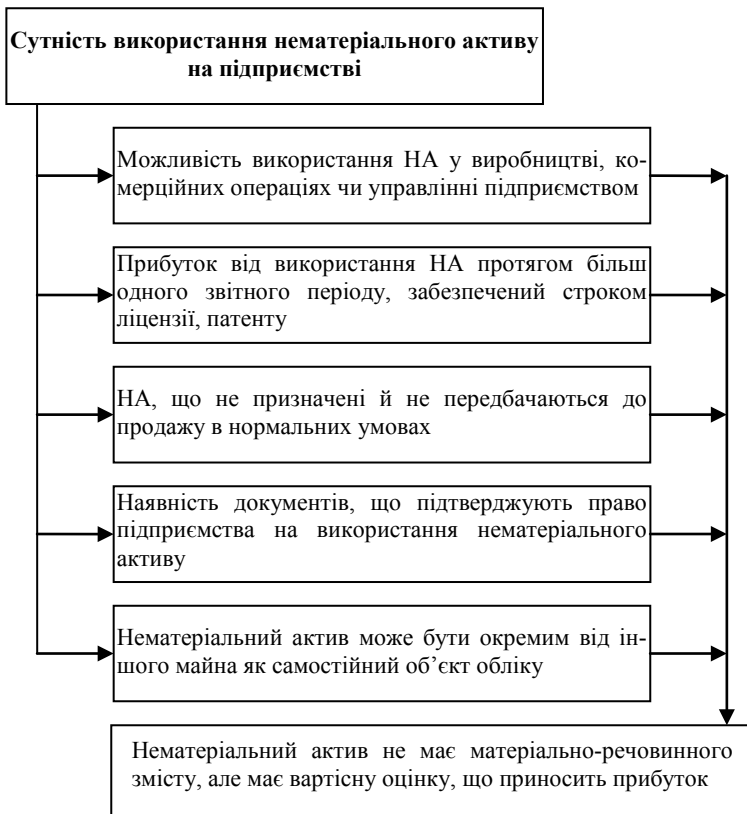


Рисунок. Особливості використання нематеріальних активів на підприємстві

на наявність кількості та строки використання патентів та ліцензій. Хоча з кожним роком інтерес власників і акціонерів до реальної ринкової вартості таких активів, що мають пряме відношення до підвищення капіталізації підприємств, зростає.

Документи, що підтверджують наявність нематеріального активу на підприємстві, наведено в табл. 3.

Документи, що підтверджують наявність нематеріальних активів на підприємстві

Назва нематеріальних активів, коротке визначення	Документи
Виключне право патентовласника на винахід, промисловий зразок, корисну модель	Патент, виданий держпатентом (якщо НМА створено на підприємстві)
Виключне авторське право на програми для ЕОМ, бази даних	Акт введення НМА в експлуатацію або свідоцтво про реєстрацію права на даний НМА. Договір та первинні документи, що підтверджують передачу НМА (у разі придбання підприємством виключних прав на даний НМА)
Майнове право автора або іншого правовласника на топології інтегральних мікросхем	Свідоцтво про реєстрацію прав. Договір і первинні документи, що підтверджують передачу НМА, якщо підприємство придбало виключні права на даний НМА
Виключне право власника на товарний знак та знак обслуговування, найменування місця виходу товару	Свідоцтво. Договір та первинні документи, що підтверджують передачу НМА (у разі придбання підприємством виключних прав на даний НМА)
Виключне право патентовласника на селекційні дослідження	Патент. Договір та виключна ліцензія (у разі придбання підприємством виключних прав на даний НМА)
Ділова репутація підприємства та організаційні витрати (витрати, пов'язані з освітою юридичної особи, визнані згідно зі статутними документами частиною внеску засновників до статутного капіталу підприємства)	Документи, що підтверджують придбання підприємства як майнового комплексу і дозволяють визначити вартість ділової репутації (вартість НМА). Статутні документи підприємства, копії первинних документів, які представлені засновникам та підтверджують виробничі витрати

Перелік нематеріальних активів широкий, на підприємстві це можуть бути:

- торговельні марки;
- фірмові назви, знаки, репутація;
- патенти, винаходи та ноу-хау;
- ліцензії та франшизи;
- електронні бази даних;
- права користування та ін. [15, с. 75-86].

Оцінка нематеріальних активів на підприємстві (оцінка торговельної марки, гудвілу, ноу-хау, патенту тощо) має безпосередній економічний вплив на фінансовий стан компанії.

Оцінка нематеріальних активів необхідна в таких випадках:

- при укладенні договорів купівлі-продажу;
- при реорганізації (злиття, поділ, поглинання тощо);
- ліквідації та банкрутстві підприємства;
- при розрахунку інвестиційного проекту з розвитку бізнесу;
- для одержання кредиту;
- при переоцінці основних засобів підприємства;
- при внесенні до статутного капіталу компанії;
- при передачі права використання інтелектуальної власності на основі ліцензійної угоди, за договором франчайзингу тощо [15, с. 72-74].

Відповідно до чинного законодавства всі операції, пов'язані зі створенням, придбанням, використанням та списанням нематеріальних активів, підлягають обов'язковому відображенню в бухгалтерському обліку. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості обліку за видами й окремими об'єктами нематеріальних активів, нарахованої амортизації (знос) (додаток до балансу, ф. № ВНА – 5) пооб'єктно за групами.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Якщо нематері-

альний актив не відповідає цим критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Практичне ж використання нематеріальних активів в економічному обороті підприємств, оцінювання результатів інтелектуальної праці, інтелектуальної власності дає можливість сучасному підприємству (фірмі):

змінити структуру свого виробничого капіталу за рахунок збільшення частки нематеріальних активів у вартості нової продукції та послуг, збільшивши їх наукоємність, що може привести до підвищення вартості продукту, але відіграє певне значення для конкурентоспроможності продукції та послуг;

економічно ефективно й раціонально використовувати незадіяні нематеріальні активи, якими все ще володіють багато підприємств, фірм.

Висновки. В економічному розвитку нашої країни поняття нематеріальних активів нове як у теоретичному аспекті, так і у практиці одержання фінансового прибутку від їх використання на підприємствах. Однак в умовах економічних відносин ринкового типу, що динамічно розвиваються, нематеріальні активи, створення, управління ними на підприємстві поступово стають переважними, є предметом глибокого вивчення економістів, теоретиків і практиків.

У цілому до основних проблем в управлінні нематеріальними активами можна віднести: необхідність визначення істотних характеристик видів нематеріальних активів, принципи постановки на бухгалтерський облік, методи оцінки та переоцінки вартості, аналіз господарської ефективності нематеріальних активів, їх правова захищеність, порядок проведення експертизи тощо. Усе це перетворює проблему нематеріальних активів на одну з найбільш актуальних економічних і правових проблем на даному етапі руху української економіки в цілому й наукоємного виробництва зокрема до цивілізованих ринкових відносин.

Управлінці для успішного введення нематеріальних активів в економічні обороти підприємства зобов'язані розбиратись у класифікації і суттєвих характеристиках кожного об'єкта нематеріальних активів, ураховувати їх особливі властивості, а також глибше розумітися на відповідних їм патентно-правових документах.

Література

1. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования / Д. Белл. – М.: Академия, 2004. – 783 с.

2. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Т. Стюарт // Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология / под ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – С. 372-401.

3. Росс И. Интеллектуальный капитал. Вы можете управлять тем, что можете измерить / И. Росс // Маркетинг. – 1998. – № 3. – С. 75-79.

4. Edvinsson L. Visualizing Intellectual Capital in Scandia / L. Edvinsson, M.S. Malone. – Scandia, 1994.

5. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг; пер. с англ.; под ред. Л.Н. Ковачина. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

6. Bontis N. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models / N. Bontis // 17th Annual McMaster Business Conference “Managing Intellectual Capital and Innovation”. – Hamilton, 1996.

7. Зинов В. Интеллектуальный капитал как базовая характеристика стоимости бизнеса / В. Зинов, К. Сафарян // Интеллектуальна власність. – 2001. – № 5-6. – С. 23-25.

8. Иноземцев В.Л. За пределами экономического общества / В.Л. Иноземцев. – М.: Academia-Наука, 1998. – 640 с.

9. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев, Л.И. Лопатникова, В.М. Рутгайзер; пер. с англ. – М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.

10. Nonaka I. The Knowledge Creating Company / I. Nonaka, H. Takeuchi. – New York: Oxford University Press, 1995.

11. Шатраков А. Ю. Диссиметрия интеллектуального капитала предприятия / А. Ю. Шатраков, М. Я. Парфенов, И.Н. Воропанова. – М.: Экономика, 2007. – 174 с.

12. Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України /А. А. Чухно. – К.: Логос, 2003. – 632 с.

13. Берсуцький Я.Г. Стратегическое управление: модели и методы / Я.Г. Берсуцький. – Донецк: ДИЭХП, 2001. – 141 с.

14. Варналій З.С. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети: моногр. / З.С. Варналій. – К.: НІСД, 2007. – 768 с.

15. Клименко А. Нематериальные активы: от приобретения до ликвидации / А. Клименко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.

16. Терминологический словарь банковских и финансовых терминов. 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/11106.

17. Постанова КМУ “Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні” від 03.04.1993 р. № 250 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kmu.gov.ua/>.

18. Налоговый кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja-14.htm.

19. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій від 27 червня 1995 р. № 969/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

20. Закон України “Про оподаткування прибутків підприємств” від 22.05.1997 р. № 283 / 97-ВР // ВВРУ. – № 27. – Ст. 181. – (Зі змін. та допов.).

21. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” від 18.10.1999 р. № 242 // Офіційний

вісник України. – 1999. – № 44. – Ст. 2206. (Зі змін. та допов. від 25.11.2002 р. № 989 п. 4).

22. Алексеева А.В. Облік нематеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів: навч. посіб. / А.В. Алексеева, Ю.В. Бакун. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2000. – 83 с.

Надійшла до редакції 29.10.2013 р.