

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.421.3

О. Г. Лищенко, О. В. Васютіна

Запорізька державна інженерна академія

РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Проведено літературний огляд питання класифікації нематеріальних активів, розроблено більш удосконалену класифікацію нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальні активи, класифікація, облік, активи.

Проведен літературний обзор вопроса классификации невещественных активов, разработана более усовершенствованная классификация невещественных активов.

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация, учет, активы.

The article provides a literature review the issue of classification of intangible assets, developed a more refined classification of intangible assets.

Keywords: intangible assets, classification, account, assets.

Одним з основних чинників формування конкурентоздатної ринкової економіки в Україні є її перехід на інноваційну модель розвитку, що обумовлює зростання частки нематеріальних активів у складі необоротних активів переважної більшості суб'єктів господарювання. З огляду на це особливе значення для правильної організації обліку даної економічної категорії мають уточнення термінології і удосконалення класифікації нематеріальних активів.

Проблема класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку розглядається в працях видатних вітчизняних науковців: Ф. Бутинець, Т. М. Банасько, І. А. Бігдан, Н. М. Бразілій, І. І. Криштопа, Т. В. Польова, С. В. Шульга, Т. Г. Белозерова, Н. В. Журавльова, Е. І. Сініцина, В. А. Смірнова, Н. О. Трофімова, А. А. Фадеева та інші.

Метою нашого дослідження є розробка класифікації нематеріальних активів в широкому розумінні для потреб бухгалтерського обліку.

Нематеріальні активи на сьогоднішній день є активом з необмеженим потенціалом, тому що вони включають певні права, що належать до майна організації. Таким чином, говорячи про нематеріальні активи, необхідно розглянути ряд їх властивостей, які наведено на рисунку [9].

Згідно з п. 4 П(с)БО 19:

Немонетарні активи – всі активи, крім коштів, їхніх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або певній) сумі грошей [4].

Виходячи з п. 3 П(с)БО 1:

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, приведе до одержання економічних вигід у майбутньому [2].

Виходить, що нематеріальні активи – це ресурс, що не може бути, по-перше, фінансовим капіталом відповідно до першого економічного критерію – «немонетарний актив»; по-друге, згідно з другим критерієм він не має матеріальної форми, не може бути ні землею, ні капіталом [5].

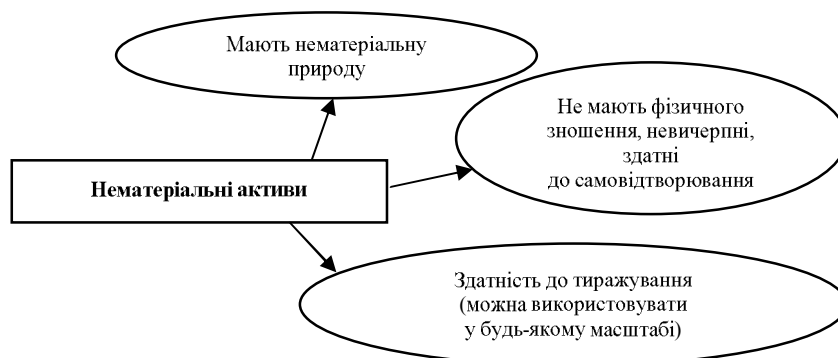


Рис. Специфічні властивості нематеріальних активів

Результатом фізичних і розумових здібностей людини, який не має матеріальної форми і може бути застосований у виробництві товарів та послуг, є інтелектуальний продукт. Інтелектуальний продукт після його державної реєстрації стає інтелектуальною власністю, на яку у фізичних та юридичних осіб виникають права власності, що підтверджуються документом про реєстрацію (патентом, свідоцтвом, ліцензією на право використання) відповідно до чинного законодавства.

На сьогодні вітчизняними та зарубіжними дослідниками виділяється значна кількість підходів до класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, які можна об'єднати в такі групи (табл. 1).

Таблиця 1
Аналіз підходів дослідників до класифікаційних ознак нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку

Ознака	Н. В. Журавльова	К. А. Сіщица	Н. О. Трофімова	Т. М. Банасько	Т. В. Польова	Т. Г. Бєлзюрова	Н. М. Бразілій	В. А. Смірнова	А. А. Фадєєва	І. А. Бігдан	І. І. Криштопа	С. В. Шульга	Ф. Бутинець	Розробка автора
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
МАКРОРІВЕНЬ ТА МЕЗОРІВЕНЬ (НА РІВНІ ГАЛУЗІ, ПРОМИСЛОВОСТІ, КРАЇНИ)														
За видами економічної діяльності	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
За формами власності	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
МІКРОРІВЕНЬ (НА РІВНІ ОКРЕМОГО ПІДПРИЄМСТВА)														
Види														
За видами	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
За відношенням об'єкту до інноваційного продукту, що має ринкову вартість	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
За натурально-речовою ознакою	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
За природою виникнення об'єктів прав	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Джерело														
Джерело надходження	+	-	-	+	-	+	+	+	+	-	-	-	+	-
Джерело фінансування	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-
Засіб придбання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-
Правовий аспект														
Ступінь правової захищеності	+	-	-	-	-	-	+	+	+	+	-	-	-	-
Об'єкт права	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	-
Характер прав на об'єкт	-	+	-	+	-	+	-	-	-	+	-	+	-	-
Спосіб відособлення об'єктів	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Участь в господарській діяльності														
Характер участі у виробництві продукту	+	+	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-
Призначення	+	+	+	+	-	-	-	-	+	+	-	-	+	-
За широтою використання	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Місце використання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
За етапом життєвого циклу виробу	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
За стадією кругообігу руху засобів	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Шлях вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-
Термін корисного використання														
Термін корисного використання	+	-	+	-	-	+	-	-	-	+	-	-	+	-
Визначеність терміну корисного використання	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	+	+	-
Оборотність	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Інші ознаки														
Ідентифікація	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	+	-
Ступінь ризику вкладень капіталу в активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Вплив на фінансовий результат	+	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-
Оцінка	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	+	-
Ліквідність	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-
За формою конкретних об'єктів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Відчуженість	+	+	-	-	-	+	+	-	+	+	-	-	-	-
За можливістю використання механізму амортизації	+	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-

Проведений аналіз існуючих підходів до класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку дозволив встановити відсутність єдності в поглядах дослідників та констатувати існування значної кількості підходів до класифікації таких активів [6].

Із наведеного можна зробити висновок, що до нематеріальних активів належать тільки об'єкти інтелектуальної власності.

Однак, якщо уважно розглянути в Плані рахунків рахунок 12 «Нематеріальні активи», його субрахунки та їхній зміст, наведений у П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», можна побачити, що тут наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами. Перелічимо всі ці субрахунки і серед них курсивом (косим шрифтом) виділимо рахунки й об'єкти, які, на нашу думку, помилково включені до нематеріальних активів (табл. 2).

Усі ці «зайві» в нематеріальних активах об'єкти можна об'єднати в одну категорію – «відкладені витрати». Проаналізуємо більш докладно табл. 2.

Структура нематеріальних активів за Планом рахунків П(с)БО 8 [3]

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунків по П(с)БО 8
121	Право користування природними ресурсами	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище та ін.
121	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщень тощо
123	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, на промислові зразки, сорти рослин, на породи тварин, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні або музичні твори, на комп'ютерні програми чи копіювання даних (бази даних), відеограми, фонограми, виконання, передачі (програми) організацій мовлення тощо
126	Виключено	
127	Інші нематеріальні активи	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Право користування природними ресурсами (субрахунок 121).

У Цивільному кодексі зазначається: «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які перебувають у межах території України, природні ресурси її континентального шельфу... є об'єктами права власності українського народу» (п. 1, ст. 324). Однак «від імені українського народу право власника здійснюють органи державної влади й органи місцевого самоврядування в межах, установлених Конституцією України» (п. 2, ст. 324) [1].

Відомо, що природні ресурси – матеріальний об'єкт, а право користування ними – це лише дозвіл органів державної влади (ліцензія або рішення органів державної влади), що сам по собі не може бути використаний у виробництві, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам, тому не може бути активом. Однак для того, щоб одержати такий дозвіл користуватися природними ресурсами, потрібно сплатити державний збір або вартість ліцензії, тобто понести певні витрати, які в майбутньому, можливо, принесуть прибуток, а можливо, й ні. Ці витрати, на нашу думку, у бухгалтерському обліку необхідно відображати не як нематеріальні активи, а як витрати майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Так, потрібно враховувати вартість придбання права користування природними ресурсами через рахунки в банках або готівкою: Д-т 39 – К-т 31, 30.

Інша справа, якщо йдеться про права користування геологічною й іншою інформацією про природне середовище. Підприємство може мати потребу втримувати об'єкт в активах лише в тому випадку, якщо він має комерційну цінність. Однак якщо цей об'єкт – інформація, то вона має комерційну цінність тільки за умови, якщо доступ до неї обмежений, тобто вона не розголошена і є таємницею.

Тому право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище можна розглядати як комерційну таємницю. У свою чергу, комерційна таємниця відповідно до діючого законодавства є об'єктом інтелектуальної власності, тобто може бути нематеріальним активом.

Право користування майном (субрахунок 122).

Наймодавець передає наймачеві в користування майно за плату на певний строк за договором наймання (оренди). Право користування чужим майном (сервітут, або емфітевзис) може бути встановлене щодо земельної ділянки, інших природних ресурсів (земельний сервітут) або іншого нерухомого майна і виникає з моменту державної реєстрації договору про встановлення сервітуту, або емфітевзису.

Однак «право» само по собі не є ресурсом ані капітальним, ані трудовим, ані природним, і тому не може бути активом. Право користування – це лише документ, що підтверджує можливість використання об'єктів, і сама можливість не здатна проводити будь-яке благо.

У деяких випадках, установлених законодавством, для того щоб одержати право орендувати майно, необхідно сплатити державний збір за реєстрацію договору оренди. Звичайно, економічні вигоди від витрат на право користування майном очікуються в майбутньому, тому вони повинні займати в бухгалтерському обліку таке ж місце, як і витрати на право користування природними ресурсами [6].

Захист від несумлінної конкуренції (один з об'єктів субрахунку 124).

Несумлінна конкуренція – це неправомірне використання фірмового найменування, знака для товарів і послуг або будь-якого маркування, а також неправомірне копіювання форми, упакування, зовнішнього оформлення; копіювання і пряме відтворення товару іншого підприємця, самовільне використання його імені; навмисне поширення невірних або неточних відомостей, які можуть зашкодити діловій репутації або майновим інтересам іншого підприємця; одержання, використання, поширення комерційної таємниці, а також конфіденційної інформації з метою заподіяння шкоди або поширення юридичними або фізичними особами реклами, що не відповідає вимогам чинного законодавства України і може завдати шкоди громадянам, організаціям або державі. Захист від несумлінної конкуренції може здійснюватися через судові органи.

З позиції бухгалтерського обліку захист прав підприємства через судові органи – це грошові витрати на судочинство, які здійснюються з метою припинення несумлінних дій конкурентів, що в майбутньому можуть призвести до зменшення прибутку фірми. Однак гроші – монетарний актив, тому вони не можуть бути нематеріальним активом, оскільки це грошові витрати на забезпечення майбутніх прибутків підприємства (хоча повної впевненості в абсолютному забезпеченні вони не надають), отже вони також є витратами майбутніх періодів (відкладені витрати) [8].

Якщо вилучити всі ці зайві відкладені витрати, то до матеріальних активів варто віднести:

- 1) право на користування геологічною й іншою інформацією про природне середовище;
- 2) право на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торговельні марки, фірмові найменування);
- 3) право на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослини, ноу-хау);
- 4) авторські й суміжні з ними права (право на літературні й музичні здобутки, програми для ЕОМ, бази даних). Однак і ця класифікація недосконала. Слово «право» необхідно вилучити, оскільки не права є нематеріальними активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності. Це аналогічно тому, як у бухгалтерському обліку відображені матеріальні активи. Якщо в підприємства є основні кошти, ми пишемо «Основні кошти», а не «Право користування основними коштами» [7].

Таким чином, на нашу думку, класифікація нематеріальних активів може мати такий вигляд (зі змінами, що обґрунтовано вище).

Таблиця 3

Класифікація нематеріальних активів		
Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунків по П(с)БО 8
121	Винаходи	Пристрої, штамм мікроорганізму, культура клітин рослин, культура клітин тварин
122	Промисловий зразок	Форма, малюнок, фарбування
123	Корисна модель	Конструктивне використання пристрою
124	Сорт рослин	
125	Засоби індивідуалізації	Фірмові назви, знаки для товарів і послуг, зазначення географічного походження товару
126	Об'єкти авторських і суміжних з ними прав	Літературні та художні товари, комп'ютерні програми, копіювання даних, виконання фонограм, відеограм, програми організації трансляцій
127	Компоновка інтегральних мікросхем	
128	Раціоналізаторські пропозиції	
129	Комерційна таємниця	Геологічна та інша інформація, секрети виробництва

Висновки. Запропонована класифікація нематеріальних активів дозволяє більш правильно відображати в бухгалтерському обліку об'єкти інтелектуальної власності (нематеріальні активи) і наближає бухгалтерський облік нематеріальних активів до норм і принципів Європейського співтовариства. Доцільно на законодавчому рівні врегулювати порядок списання відкладених витрат і внести зміни до Плану рахунків і П(с)БО 8 «Нематеріальні активи».

Бібліографічні посилання

1. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – С. 324.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р.
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163.
5. **Вакун О. В.** Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О. В. Вакун // Сталій розвиток економіки: Всеукр. наук.-виробн. журн. – 2011. – № 3.
6. **Пожарська Л.** Проблеми визнання й класифікації нематеріальних активів / Л. Пожарська // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журн. – 2012. – № 1.
7. **Массаковський В. П.** Про побудову обліку в Україні в сучасних умовах / В. П. Массаковський // Бухгалтерський облік і аудит – 2003. – № 12.
8. **Криштопа І. І.** Класифікація нематеріальних активів / І. І. Криштопа // Держава та регіони. – 2009. – № 3.
9. **Бутинець Ф. Ф.** Аудит: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. – 2-е вид. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

Надійшла до редколегії 25.02.2013 р.