

Вакун О.В.,
аспірант кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет

НОВА СУТНІСТЬ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Нематеріальні активи є однією з найменш вивчених категорій вітчизняної бухгалтерської методології. Це, по-перше, пов'язано із недостатнім досвідом її використання у зв'язку із радянськими коренями вітчизняної облікової науки, а, по друге, з недостатністю приділення уваги проблемам бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні.

В сучасних умовах поступова постіндустріалізація вітчизняної економічної системи обумовлює необхідність додаткового обґрунтування і уточнення сутності нематеріальних активів, оскільки саме нематеріальні ресурси виступають основним фактором формування конкурентних переваг підприємств на ринку, що сприяють підвищенню ефективності їх господарської діяльності.

До того ж в економічній літературі широко використовують такі поняття як “людський капітал” та “інтелектуальний капітал”, які не відповідають прийнятій в бухгалтерському обліку концепції нематеріальних активів. Така ситуація не дозволяє бухгалтерському обліку забезпечувати виконання завдань, покладених на нього, зокрема, надання фінансової інформації про інтелектуальний та людський капітал підприємства, що не дає можливість налагодити інформаційні взаємозв'язки між системою бухгалтерського обліку та системою управління.

Вищенаведене зумовлює необхідність перегляду сутності категорії нематеріальних активів в бухгалтерському обліку з врахуванням тенденцій інформатизації, інноватизації та постіндустріалізації економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нематеріальні активи в своїх наукових працях досліджували такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Бражна, І. А. Бігдан, І. І. Криштопа, Ю. В. Писаренко, Н. М. Малюга, Л. М. Котенко, Т. В. Польова, С. В. Шульга, Сунь Лін, С. Ф. Легенчук та інші. Проте сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку ще не достатньо досліджена і потребує уточнень.

Постановка завдання. Основна мета статті полягає в аналізі сутності нематеріальних активів з юридичної, економічної та бухгалтерської точки зору, уточненні бухгалтерського розуміння нематеріальних активів з метою підвищення ефективності управління нематеріальними ресурсами вітчизняних підприємств в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Можна виділити три підходи для розкриття сутності нематеріальних активів в широкому розумінні, які наведені на рис. 1.



Рис. 1. Підходи до розуміння сутності нематеріальних активів

Використання кожного з таких підходів дозволяє встановити специфіку розуміння нематеріальних активів в юридичній, економічній та бухгалтерській сфері.

Юридична сутність нематеріальних активів передбачає розгляд нематеріальних активів як майна, тобто сукупності виключних і невиключних майнових прав на нематеріальний актив. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в даному випадку виступає наявність права власності на них. Трактуювання нематеріальних активів з юридичної точки зору наводиться в нормативних актах, наведених в табл. 1.

Тобто до нематеріальних активів з юридичної точки зору відносяться майнові права на результати інтелектуальної діяльності, прирівняні до них за правовим режимом засоби індивідуалізації юридичних осіб, товарів, робіт та послуг (фірмові та комерційні найменування, торгові марки, знаки для товарів та послуг), а також інші подібні майнові права.

Юридичний підхід покладений в основу розуміння нематеріальних активів в бухгалтерських нормативних актах, що, на нашу думку, не дозволяє відобразити в бухгалтерському обліку всі наявні нематеріальні ресурси підприємства – весь його інтелектуальний капітал, та, відповідно, перешкоджає ефективному управлінню підприємством в умовах розвитку постіндустріальної економіки.

Таблиця 1

Поняття “нематеріальні активи” в юридичних нормативних актах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Закон України “Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій” [2]	Нематеріальний актив – об’єкти інтелектуальної, у тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об’єктом права власності (ст. 1)
2	Податковий кодекс України [9]	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 та майновими правами (ст. 14)

Актуальним напрямом досліджень в даній сфері є визнання в якості нематеріальних активів не лише об’єктів, на які наявні всі виключні права, а також і нематеріальних ресурсів підприємства, на які наявні лише окремі майнові права, наприклад, право володіння чи користування.

Економічна сутність нематеріальних активів передбачає розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в такому випадку виступає здатність контролю над ними. Для цього не обов’язково мати на нього всі права, достатньо мати лише доступ.

Згідно економічного підходу під нематеріальними активами слід розглядати як виключні, так і невиключні майнові права. Даний підхід передбачає розгляд нематеріальних активів як сукупності нематеріальних активів (згідно чинних нормативних актів), які не є результатами інтелектуальної діяльності та інтелектуального капіталу підприємства.

Бухгалтерська сутність нематеріальних активів передбачає розгляд нематеріальних активів з позиції бухгалтерських нормативних актів (табл. 2).

Таблиця 2

Поняття «нематеріальні активи» в бухгалтерських нормативних актах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [10]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
2	Наказ «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ» [7]	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року (п. 4.1)
3	Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій обліку нематеріальних активів кіновиробництва» [8]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) або 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

Базовим серед наведених визначень є визначення з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно якого для визнання певного нематеріального ресурсу в якості нематеріального активу в обліку, враховуючи критерії визнання активу загалом, необхідно, щоб такий ресурс:

- був контрольований підприємством в результаті минулих подій;
- при його використанні призводив до отримання економічних вигод в майбутньому;
- відповідав ознаці немонетарності, тобто неможливості швидкого перетворення на гроші;
- не використовувався для продажу.

Отже, в бухгалтерському обліку наявні чіткі критерії визнання нематеріальних активів, які обмежують розуміння нематеріальних активів згідно економічного підходу, та, в свою чергу, базуються на юридичному підході.

Однак використання такого «звуженого» бухгалтерського підходу не підтримується багатьма сучасними дослідниками, зокрема – Т. М. Банасько, Н. М. Головай, А. М. Козиревим, С. А. Кузубовим, С. Ф. Легенчуком, В. Л. Макаровим, Л. В. Нападовською, В. С. Ржаніциною, А. А. Фадєєвою та іншими.

На думку вчених, такий підхід не дозволяє забезпечити ефективне управління підприємством, яке базується на використанні інтелектуального капіталу.

Одним із шляхів вирішення даної проблеми є необхідність розширення бухгалтерського розуміння нематеріальних активів. Це означає – здійснення переходу від «звуженого» бухгалтерського підходу, до «розширеного» бухгалтерського підходу, максимально наближеного до економічного розуміння сутності нематеріальних активів. Графічно вищенаведена пропозицію можна зобразити наступним чином (рис. 2).

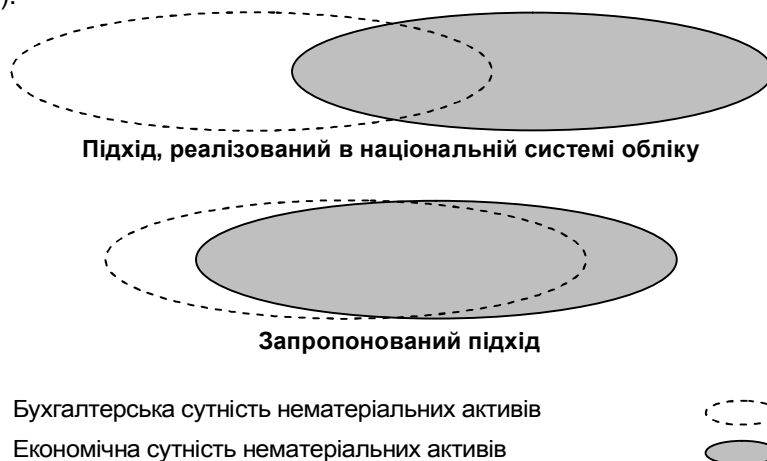


Рис. 2. Відмінність між існуючим і запропонованим підходом до розуміння сутності нематеріальних активів

Перепорою в реалізації даного підходу є необхідність подолання перепон у визнанні нематеріальними активами об'єктів, наведених в п. 9 П(С)БО 8 (витрати на дослідження, витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, витрати на рекламу та просування продукції на ринку, витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини, витрати на підвищення ділової репутації підприємства, витрати на створення торгових марок (товарних знаків)) [10], частина з яких є витратами, в результаті капіталізації яких може бути створений нематеріальний актив в широкому розумінні.

Основним засобом подолання зазначеної перепони виступає принцип превалювання сутності над формою, за яким пріоритетною ціллю для бухгалтерського обліку є надання релевантної інформації про нематеріальні активи підприємства, що створює можливості для подолання наявних нормативних бар'єрів та удосконалення чинної бухгалтерської методології, чим підвищується інформативність фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Для найменування нематеріальних активів в широкому розумінні окремі дослідники (С.А. Кузубов, А.А. Фадєєва) використовують поняття «інтелектуальні активи». Однак, на нашу думку, дане поняття не повністю відповідає сутності таких ресурсів, оскільки не всі вони виникли в результаті інтелектуальної діяльності або прирівняні до таких активів, що зумовлює недоцільність використання поняття «інтелектуальні активи» в бухгалтерській термінології.

Щодо використання поняття «інтелектуальні активи» в бухгалтерському обліку, то, на нашу думку, слід дотримуватись підходу, виходячи з якого такі активи є лише частиною нематеріальних активів в широкому розумінні. Про це також відмічають І. В. Жураковська [1, с. 335] та С. Ф. Легенчук [5, с. 136].

Підходи до трактування нематеріальних активів в широкому та вузькому розумінні представлено на рис. 3.

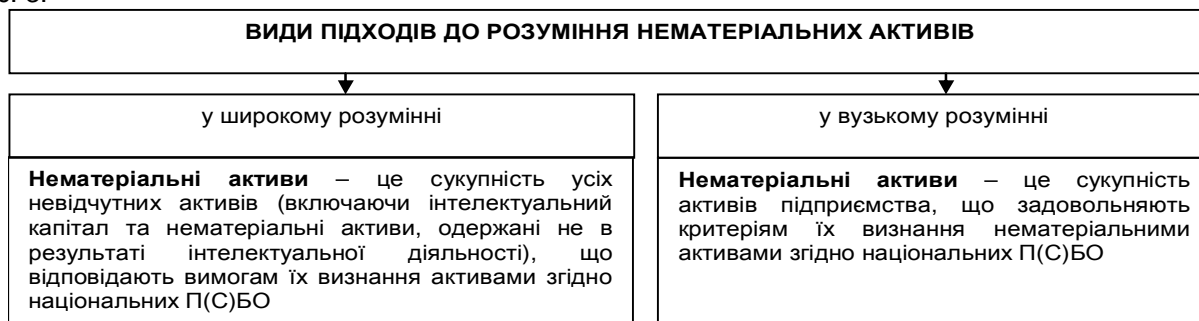


Рис. 3. Підходи до розуміння нематеріальних активів

Про можливість розгляду нематеріальних активів в широкому розумінні також зазначають такі вчені і дослідники як А. М. Козирев [3], Б. Лев [4], С. Ф. Легенчук, В. Л. Макаров, Г. І. Мікерін, К. С. Селіверстова. Однак, не зважаючи на це, даний підхід не знайшов реалізації ні в національній системі бухгалтерського обліку, ні на рівні побудови окремих бухгалтерських теоретичних конструкцій.

Основною причиною необхідності застосування вищенаведеного підходу в бухгалтерському обліку є те, що розробники міжнародних і національних бухгалтерських стандартів поступово рухаються в напрямі застосування справедливої ринкової оцінки відносно нематеріальних активів, що передбачає використання послуг професійних оцінювачів. А як зазначає проф. Г. І. Мікерін [6, с. 106], оцінювачі при здійсненні оціночних процедур використовують поняття нематеріальних активів у широкому розумінні. Відповідно, для забезпечення достовірної оцінки бухгалтерська методологія має бути наближена до оціночної методології, тобто в обліку також має використовуватись розширений підхід до розуміння нематеріальних активів.

Отже, використання в бухгалтерському обліку категорії нематеріальних активів в широкому розумінні є включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку елементів (людський та клієнтський капітал підприємства), під які ще не пристосована бухгалтерська методологія. Це передбачає не тільки використання існуючих методів обліку стосовно нових об'єктів, а й удосконалення самої бухгалтерської методології із врахуванням їх специфіки.

Висновки з проведеного дослідження.

1. На сьогодні можна виділити різноманітні підходи до розуміння сутності нематеріальних активів – юридичний, економічний та бухгалтерський. Бухгалтерський підхід базується на юридичному та значною мірою не відповідає більш ліберальному економічному підходу, за яким від нематеріальних активів не вимагається наявності повного набору прав власності. Існуюча ситуація, з розвитком постіндустріальної економіки, створює умови, за яких значна частина нематеріальних ресурсів підприємства не відображається в бухгалтерському обліку, що не дозволяє сучасним інноваційно-містким підприємствам та підприємствам, що базують свою діяльність на інтелектуальному капіталі здійснювати ефективне управління на основі бухгалтерської інформації.

2. Для вирішення існуючої проблеми запропоновано розширити поняття нематеріальні активи, що використовується в бухгалтерському обліку, шляхом максимально можливого наближення до економічного розуміння нематеріальних активів. За цим підходом нематеріальні активи – це сукупність усіх невідчутних активів (включаючи інтелектуальний капітал та нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їх визнання активами згідно національних П(С)БО.

3. Застосування запропонованого підходу в бухгалтерському обліку передбачає необхідність вирішення наступних проблемних питань:

- уточнення термінологічного апарату в частині нематеріальних активів та їх складових, як об'єктів бухгалтерського обліку;
- виявлення складових нематеріальних активів в широкому розумінні, що не входили до складу нематеріальних активів у вузькому розумінні та їх класифікація для потреб бухгалтерського обліку;
- встановлення взаємозв'язку між поняттями гудвіл та нематеріальні активи в широкому розумінні;
- розробка класифікації нематеріальних активів з урахуванням їх нової бухгалтерської сутності;
- удосконалення методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів в широкому розумінні (документування, визнання, оцінка, відображення в обліку та звітності підприємства);
- уточнення та удосконалення плану рахунків для відображення в обліку нематеріальних активів в широкому розумінні;
- врахування впливу нової сутності нематеріальних активів на показники економічного аналізу;
- розробка методики аналізу нематеріальних активів в широкому розумінні на основі застосування фінансових і нефінансових показників.

Бібліографічний список

1. Жураковська І. В. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2009. – №647. – С. 331-336.
2. Закон України "Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій" від 14.09.2006 року № 143-V.
3. Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров. – М. : РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.
4. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; Пер. с англ. Л. И. Лопатников. – М. : КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.

5. Легенчук С. Ф. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал в бухгалтерському обліку підприємств: взаємозв'язок понять / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 1 (31). – С. 131-137.
6. Микерин Г. И. “Проникновения в суть” оценки стоимости нематериальных (неосязаемых) активов для целей бухгалтерского учета / Г. И. Микерин // Business Valuations Guide. – 2007. – Весна. – С. 98-108.
7. Наказ “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ” № 64 від 17.07.2000 року.
8. Наказ “Про затвердження Методичних рекомендацій обліку нематеріальних активів кіновиробництва” від 02.04.2008 року № 353/0/16-08.
9. Податковий кодекс України (із змінами, внесеними із Законом № 2856-VI від 23.12.2010 року).
10. П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” із змінами і доповненнями від 25.09.2009 року № 1125.

Анотація

Визначено економічну, юридичну та бухгалтерську сутність нематеріальних активів. Обґрунтовано необхідність уточнення бухгалтерської сутності категорії «нематеріальні активи» у зв'язку зі зміною їх істотних характеристик та розвитком світової економічної системи.

Ключові слова: нематеріальні активи, нематеріальні активи в «широкому» розумінні.

Аннотация

Определена экономическая, юридическая и бухгалтерская сущность нематериальных активов. Обоснована необходимость уточнения бухгалтерской сущности категории «нематериальные активы» в связи со сменой их существенных характеристик и развитием мировой экономической системы.

Ключевые слова: нематериальные активы, нематериальные активы в широком понимании.

Annotation

The economic, legal and accounting essence of intangible assets has been defined. The necessity of specification of accounting essence of a category «intangible assets» has been proved in connection with change of their essential characteristics and development of world economic system.

Key words: intangible assets, intangible assets in the "broad" sense.

УДК 339.564.2; 657.01

**Пшеничний Н.Ю.,
аспірант
Національний університет біоресурсів
і природокористування України**

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЕКСПОРТНО-ОРІЄНТОВАНОЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств відіграє значну роль у розвитку економіки України, насиченні споживчого ринку товарами належної якості, просуванню товарів вітчизняних виробників на зовнішні ринки. Разом з тим, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, викликає багато проблем з відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її аналізу.

Однак аналіз досліджень з розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і аналізу, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку і аналізу розглянуті у працях вітчизняних учених: Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Єфименка В.І., Голова С.Ф., Кінрацької Л.М., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Лінника В.Г., Литвина Б.М., Мниха Є.В., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Шевчука В.О., Чумаченка М.Г. та інших. Дослідження розвитку обліку і аналізу в Україні у своїй більшості висвітлюють або загально-методичні засади обліку та фінансової звітності згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), або характеризують окремі напрямки обліку та техніку облікових записів згідно з новим Планом рахунків. Питання обліку і аналізу експортно-імпортних операцій не найшли достатнього вирішення в опублікованих на теперішній час наукових роботах.