

УПРАВЛІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ТА ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗЕРВІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

Визначено актуальні питання щодо відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, основні групи проблемних питань, запропоновано підходи до їх вирішення

Ключові слова: нематеріальні активи, економічні ресурси, оцінка вартості, управління

Постановка проблеми. Тенденції розвитку світової економіки, перехід світу від індустріальної економіки до економіки знань свідчать про активне залучення до господарського обігу таких довгострокових економічних ресурсів, як нематеріальні активи, що пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за умов ефективного використання, а також зростає їх роль як джерела додаткового прибутку та виграшу в конкурентній боротьбі. Актуальність теми зумовлена тим, що теоретичне узагальнення методології обліку нематеріальних активів залишається достатньо новим і маловивченим аспектом облікової практики. Повсякденне використання комп'ютерних програм, інтелектуальної праці (власності), розвиток науки і техніки зумовлюють потребу правового оформлення та відображення в бухгалтерському обліку цих процесів. Унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не враховуються у балансі або їхня облікова вартість набагато нижча за ринкову вартість, що призводить до заниження майнового стану підприємств. Причиною такої ситуації є насамперед відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів. Крім цього відсутність розгорнутої статистичної інформації про їх стан і тенденції свідчать про те, що нематеріальним активам та їх ролі в капіталізації підприємств приділяється невелика увага.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні, методологічні та економіко-організаційні проблеми обліку нематеріальних активів були і залишаються предметом наукових досліджень ведучих вітчизняних та зарубіжних вчених економістів. Ці питання вивчали Ф.Ф. Бутинець [2], С.Ф. Легенчук [3], А.М. Козирев [4], І.Т. Райковська [5], Л.З. Шнейдман [6], Хенни Ван Грюнинг [7] та ін. Дослідження теоретичних основ і чинної практики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів дає змогу визначити ще низку нерозв'язаних проблем: недостатнє дослідження економічної сутності нематеріальних активів, розбіжність категоріально-понятійного апарату, недостатня розробленість наукової класифікації, невирішеність питань організації носіїв інформації, позабалансового обліку, амортизаційної політики.

Мета написання статті полягає в узагальненні підходів науковців до відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів та необхідності розробки науково обґрунтованих методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку та аналізу різних видів нематеріальних активів як практичного інструмента у системі управління нематеріальними активами в економіці України.

Викладення основного матеріалу. Частка нематеріальних активів у розвинутих країнах становить 30–35 % загальної капіталізації країни, а в окремих компаніях сягає 70 %. Використання нематеріальних активів для збільшення капіталізації підприємств практикувала Японія в 1950–60-ті роки, коли вона зазнаючи економічних та фінансових труднощів скупувала в інших країнах науково-технічні продукти (патенти, ліцензії тощо). За своєю методикою здійснювала переоцінку придбаних нематеріальних активів та зараховувала їх на баланс підприємств, тим самим,

вартість нематеріальних активів корпорацій перевищила вартість матеріальних. Крім цього, рішення японського уряду щодо введення поняття “Нематеріальні активи суб'єктів господарювання” та кредитування під заставу таких активів із метою отримання оборотних коштів та їх реалізації дало розвиток науково-технічної діяльності і на підприємствах. Цій досвід успішно застосували США, Китай, країни ЄС та інші.

У вітчизняній економіці, аналізуючи ситуацію, сьогодні нематеріальні активи не відіграють помітної ролі в капіталізації як підприємств, так і країни загалом. Привертає увагу стрімке скорочення нематеріальних активів у науково-технологічному, інноваційному забезпеченні (за 2007–2010 рр. – на 4,9 в.п.) з огляду на специфіку цього виду економічної діяльності вона мала би бути найвищою. Зменшення “інтелектуальної” частки нематеріальних активів вказує на недостатню увагу інноваційному розвитку та впровадженню наукомістких технологій.

Отже, використання нематеріальних активів має передбачати ефективне управління ними. Основною позицією в управлінні нематеріальними активами є визначення їх вартості. Протягом всього часу діяльності підприємства нематеріальні активи частково належать до собівартості продукції. Але їх особливість полягає в тому, що вони можуть на кінець строку визначеного корисного використання:

- стати непридатними до подальшого використання (100 % зносу);

- бути придатними до подальшого використання (їх потрібно переоцінювати і далі використовувати у виробничій діяльності або реалізувати);

- стати ціннішими, ніж їх первинна вартість (потрібна оцінка вартості).

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються у Положенні (стандартів) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242. Для успішного використання нематеріальних активів необхідні принципово нові способи управління ними, що вимагає правильного розуміння їх економічної сутності, характерних рис, розробки науково обґрунтованої класифікації, яка має містити вичерпний перелік видів прав. Однак ні П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [1], ні чинні Цивільний та Господарський кодекси не містять чіткого визначення та класифікації таких нематеріальних активів, як права інтелектуальної власності, що на практиці призводить до неоднозначного трактування та відображення в обліку окремих видів прав. Це не дає змоги реально оцінити склад та структуру нематеріальних активів.

Нематеріальний актив – це ідентифікований немонетарний актив. Ідентифікувати нематеріальний актив можна: за його виокремленістю (підприємство може продати, орендувати, обміняти чи розподілити конкретні економічні вигоди, пов'язані з активом, без втрати майбутніх економічних вигод, що надходять від

інших активів); вартість активу може бути надійно оцінена; за наявності юридичного або договірної права; за можливості виділення отримання майбутніх економічних вигод від активу, серед загальних економічних вигод, що генерує цей актив разом з іншими активами.

До нематеріальних активів належать: комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорту, привілеї, ринкові дослідження, торгові марки тощо.

Нематеріальні активи відображаються в балансі за таких умов:

- існує імовірність того, що майбутні економічні вигоди, які належать до активу, надходять до підприємства;
- собівартість активу можна достовірно оцінити.

Якщо нематеріальний актив не відповідає ні критеріям визнання, ні визначенню, то витрати, пов'язані з ним, належать до витрат періоду їх виникнення. Будь-які витрати на дослідження завжди визнаються витратами поточного звітної періоду. Якщо підприємство не отримує (не купує або не створює) нематеріального активу, але здійснює витрати для отримання майбутніх вигод, то ці витрати належать до складу витрат звітної періоду. Прикладом таких витрат є: пов'язані із заснуванням підприємства (організаційні витрати) або запуском нової продукції (процесів); на навчання персоналу; на рекламу та або (просування продукції на ринку; на переміщення та реорганізацію підприємства або його частини. Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю. Собівартість нематеріального активу складається із ціни його придбання (зокрема, будь-які імпортуні мита та податки на придбання, що не відшкодовуються), а також із будь-яких видатків на підготовку активу до використання за призначенням, які безпосередньо належать до нього. Будь-які торговельні знижки вираховуються при визначенні собівартості.

До собівартості нематеріальних активів не входять: витрати на організацію і освоєння нової виробничої діяльності (початкові витрати); витрати на навчання персоналу; витрати на рекламу і просування товарів та послуг; витрати на реорганізацію компанії; витрати на використання активу з нового призначення. Водночас усі витрати на нематеріальний актив після його придбання або створення визнаються витратами періоду у міру їх виникнення, за винятком випадків, коли є впевненість, що всі витрати дадуть змогу якщо ці умови виконуються, то наступні витрати з нематеріального активу після його визнання мають входити до його балансової вартості. Якщо витрати підприємством були визнані в його фінансовій звітності як витрати, то стандарт забороняє надалі включати такі витрати до собівартості/вартості нематеріального активу. Витрати, не визнані нематеріальними активами та списані на витрати у попередніх звітних періодах (зокрема проміжних), не слід включати до собівартості нематеріальних активів у наступних звітних періодах. Нематеріальний актив потрібно первісно оцінювати за собівартістю. Наступні витрати на бренди, торговельні марки завжди мають належати до витрат поточного періоду. Подальші витрати у зв'язку з придбанням незавершених науково-дослідних і дослідно-конструкторських і технологічних робіт (НІОКР) обліковуються аналогічно з витратами на внутрішні науково-дослідні, дослідно-конструкторські і технологічні роботи:

- витрати на дослідження списуються на витрати у міру їх виникнення;
- витрати на розробку, стосовно яких не задовольняються критерії визнання, списуються на витрати;

- витрати на розробку, стосовно яких задовольняються критерії визнання, капіталізуються.

Щодо процесу самостійного створення нематеріальних активів, то слід сказати, що він поділяється на дві стадії: дослідження і розробки. Якщо неможливо розділити етапи дослідження і розробки, то проект визнається повністю дослідницький і всі витрати повністю списуються на витрати періоду. На етапі розробки нематеріальний актив може бути визнаний тільки за виконання таких умов:

- завершення нематеріального активу на стадії готовності до продажу/використання технічно здійснено;
- підприємство демонструє намір завершити нематеріальний актив і використати або продати його;
- підприємство здатне використати нематеріальний актив або продати його;
- у підприємства досить ресурсів для завершення розробки нематеріального активу, для його використання або продажу;
- підприємство може продемонструвати спосіб здобуття майбутніх економічних вигод від нематеріального активу;
- підприємство може надійно оцінити витрати на розробку такого нематеріального активу.

На етапі розробки капіталізуються лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані з об'єктом, тобто на цьому етапі неможливі жодні дооцінки.

Отже, якщо підприємство у поточному місяці здійснило витрати на розробку нормативного документа у відповідній галузі, але зазначений документ не готовий до практичного використання, то витрати, пов'язані з його розробкою, списуються на витрати періоду. У випадку, коли зазначений документ є повністю завершеним продуктом та придатний до використання або реалізації, підприємство має змогу отримати майбутні економічні вигоди від його реалізації або використання, то цей об'єкт відповідає визнанню та відображенню у бухгалтерському обліку підприємства як нематеріальний актив. Якщо розробка придбана при об'єднанні підприємств і не відповідає критеріям визнання, то витрати за такою статтею не визнаються нематеріальним активом. Вони, по суті, є частиною гудвілу при покупці. Самостійно створений гудвіл, торговельні марки, бренди ніколи не визнаються активом. Визнаватися можуть лише самостійно створені ноу-хау.

Водночас недостатню увагу з боку науковців приділено дослідженню питань амортизації та зносу нематеріальних активів. У більшості джерел ці поняття ототожнюються, а природа амортизації та зносу саме нематеріальних активів розкрита поверхово. Адже величина зносу може збігатися, а може й відрізнятись від суми амортизаційних відрахувань, бо у складі нематеріальних активів можуть використовуватися об'єкти, яким знос притаманний (право на фірмове найменування, права на товарні знаки, інші). Поряд із моральним зносом нематеріальні активи можуть відчувати вплив ринкових чинників (зміну чинного законодавства, зменшення попиту на ліцензійну продукцію, насиченість ринку подібними активами).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, розробка науково обґрунтованих методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку та аналізу різних видів нематеріальних активів дасть змогу підприємствам різних галузей економіки раціонально організувати документообіг; самостійно обґрунтовувати та розробляти облікову політику; підвищувати аналітичність та достовірність облікових даних; своєчасно формувати інформацію, необхідну для управління нематеріальними активами та визначення резервів підвищення ефективності їх використання. Облік нематеріальних активів, це перспективне направлення

бухгалтерського обліку, яке потребує наукового обґрунтування та законодавчого регулювання вагомих проблем, які необхідно провести зарахунок:

- нормативно-законодавчого вдосконалення;
- введення єдиних класифікаційних та чітко ідентифікованих ознак для позначення видів, строків використання та інтегрованої методики обліку нематеріальних активів;
- вдосконалення системи відображення оціночної вартості нематеріальних активів;
- виявлення нових методик нарахування амортизації НМА як способу підвищення економічного благополуччя підприємства;
- розробки єдиної бази документообігу первинного обліку НМА, а також індивідуальних первинних документів підприємств згідно специфіки їх діяльності.

Це дозволить досягти консенсусу між теоретичною та практичною базами бухгалтерського обліку з питань нематеріальних активів, наблизитися до міжнародних стандартів, забезпечити підготовку користувачам фінансової звітності об'єктивної інформації, підвищити ефективність НМА.

Список використаних літературних джерел:

1. Положення (стандарти) бухгалтерського учета 8 "Нематериальные активы": Приказ министерства финансов Украины от 18 окт. 1999 г., № 242.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский финансовый учет. – 7-е изд., доп. і перераб. – Житомир: ПП "Рута" – 2006. – 912 с.
3. Легенчук С.Ф. Нематериальные активы и

интеллектуальный капитал в бухгалтерском учёте: взаимосвязь понятий // Вестник ЖДТУ. Экономические науки. – 2005. – №1/31. – с.32-38

4. Козырев А.М. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. – М.: ЦЭМИ РАН, – 2002. – 426 с.
5. Райковська І.Т. Економічний аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів: методичний підхід //Вісник ЖДТУ. – Економічні науки. – 2009. – №1(47). – с. 43-51.
6. Шнейдман Л.З. Учет новых видов имущества и операций. – М: Бухгалтерский учет, – 2006. – 112 с.
7. Хенни Ван Грюнинг. Международные стандарты финансовой отчетности [практическое руководство]. – М.: Весь Мир, –2006. – 328с.

ЛОМАЧЕНКО Тетяна Іванівна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів та кредиту Севастопольського інституту банківської справи Української академії банківської справи Національного банку України університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік, аналіз, аудит;
- фінансовий облік;
- фінансовий контроль;
- активізація інвестиційного процесу;
- інноваційний розвиток промислового виробництва.

Стаття надійшла до редакції: 31.10.2012 р.