

УДК 346.2

Є. В. Булатов,
канд. юрид. наук,
доцент,
Донецький державний
університет управління

А. В. Гусь,
аспірант,
Інститут економіко-правових
досліджень НАН України,
м. Донецьк

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Стаття присвячена класифікації нематеріальних активів суб'єктів господарювання відповідно до норм національного та міжнародного законодавства. Проаналізовано підходи різних науковців щодо структури нематеріальних активів. Визначено складові нематеріальних активів підприємства та їх взаємозв'язок.

Ключові слова: нематеріальні активи, гудвіл, інтелектуальний капітал підприємства, бухгалтерський облік.

Сьогодні переважна більшість вітчизняних підприємств та інших суб'єктів господарювання так чи інакше використовує у своїй діяльності досягнення науки і техніки. Для успішного введення нематеріальних активів в економічний оборот підприємства будь-який учасник цієї діяльності зобов'язаний розбиратися у класифікації і сутнісних характеристиках кожного об'єкта нематеріальних активів, їх особливих властивостях, а також у супутніх їм патентно-правових документах.

Саме тому процес дослідження класифікації і структури нематеріальних активів, як складової частини необоротних активів суб'єктів господарювання, має важливе значення перш за все для організації їх оцінки та обліку.

Стан дослідження сутності, значення та формування нематеріальних активів останніми роками знаходиться в полі зору як українських, так і зарубіжних вчених, серед яких: Е. Брукінг, О. Б. Бутнік-Сіверський, О. М. Вишневська, Р. Каплан, Л. І. Курило, О. Г. Мендрула та інші. Переважна більшість досліджень присвячена визначенню категорії «нематеріальні активи», можливості їх обліку та оцінки з метою включення до балансу підприємства.

Тобто нематеріальні активи у своїй більшості виступають об'єктом дослідження економістів і фахівців з бухгалтерського обліку, залишаючись по заувагою правознавців, які розглядають їх як частину майна суб'єктів господарювання.

Беручи до уваги вищезазначене, метою статті є визначення різновидів нематеріальних активів (далі — НА), які становлять їх складну та багаторівневу структуру.

Західні економісти ще на початку 90-х років ХХ ст. наголосили, що для отримання переваг на світовому ринку підприємствам необхідно сконцентрувати увагу на наявних в них нематеріальних активів [1, с. 79]. Слід зазначити, що наявність правильної структури та переліку НА необхідна для їх розділення й бухгалтерського обліку в компаніях, а так само їх подальшої оцінки й використання. Тим не менш, проблемою є навіть визначення такої структури. На жаль, на даний момент не існує ні вичерпної класифікації НА, ні повного їх переліку. Ще однією проблемою є той факт, що постійно створюються нові значущі нематеріальні активи.

При економічному підході автори в основному намагалися описати структуру НА, виявити їх головний компонент і описати його вплив на ринкову вартість (Едвінссон, Маллоне, 1997 р. [2]; Брукінг, 1996 р. [3] та ін.).

Так, Едвінссон і Маллоне стверджують, що НА компанії включають в себе:

1. Структурний, який складається з клієнтського (міцності й лояльності взаємовідносин із клієнтами) та організаційного (процесів організації й методик, використовуваних компанією, наприклад, для підвищення ефективності) капіталів.

© Є. В. Булатов, А. В. Гусь, 2013

2. Людський капітал, який складається зі знань, навиків та інноваційності працівників [2, р. 52].

Інтелектуальна суть НА висвітлена у працях британського вченого Е. Брукінга [3], який вважає, що у третьому тисячолітті найбільшу цінність матимуть такі складові, як кваліфікація робітників, відома торгова марка, передові технології, корпоративна культура.

Е. Брукінг розглядає підприємство як суму матеріальних активів та інтелектуального капіталу, причому під інтелектуальним капіталом він розуміє:

1. Ринкові активи (торгові марки, повторюваність контрактів, портфель замовлень, канали розподілу, різноманітні контракти й угоди, такі як ліцензія, франшиза тощо).

2. Інтелектуальну власність як актив, що включає ноу-хау, промислові та торгові секрети, патенти й різноманітні авторські права.

3. Людські активи — сукупність індивідуальних і колективних знань співробітників підприємства, їх творчих здібностей, вміння вирішувати проблеми, лідерські якості, підприємницькі та управлінські навички.

4. Інфраструктурні активи або технології, методи і процеси, які роблять роботу підприємства взагалі можливою.

Деякі дослідники, наприклад, Майо (2001 р.) [4], Ахонен (2000 р.) [5], стверджують, що НА складаються головним чином з людського капіталу, який можна розглядати з трьох точок зору: як кількість співробітників, як особисті якості співробітників і як робоче співтовариство.

Інші (Андріссен, Тіссен, 2000 р.) [6] виділяють п'ять груп НА:

- активи і вклади;
- навички й неявні знання;
- колективні цінності й норми;
- технологія та матеріальні знання;
- первинні й управлінські процеси.

Дещо іншу точку зору щодо НА демонструють Д. Нортон і Р. Каплан, більш відомі як автори «збалансованої системи показників» [7], які пропонують розглядати НА як основне джерело створення вартості підприємства й поділяють їх на три складові:

1. Людський капітал (вміння, талант, знання).
2. Інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі та технології).
3. Організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, управління знаннями).

Макропідхід використовує класифікацію НА, запропоновану Коррадо, Халтеном і Січелем (2005 р.) [8]. Вони визначають три основні категорії НА:

1. Економічні компетенції, які включають в себе витрати на стратегічне планування, професійну підготовку працівників, реорганізації чи перенастроювання існуючих продуктів на існуючих ринках, інвестиції, спрямовані на збереження або збільшення частки ринку й інвестиції і торгові марки.

2. Інноваційна власність відноситься до інноваційної діяльності й будується на науковій базі знань, а також інновації в НДДКР, пов'язані з новим продуктом чи процесом.

3. Комп'ютеризована інформація.

Згідно підходу Райлі і Швайхса (2007 р.) [9] НА включають десять категорій, об'єднаних по їх суті:

пов'язані з маркетингом (товарні знаки і знаки послуг, фірмові найменування, торговельні марки і логотипи та кольори);

пов'язані з технологіями (патенти, патенти на процеси, заявки на патенти, патенти на бізнес-методи, технічна документація);

художні (пов'язані з літературними творами і авторськими правами, музичними творами й авторськими правами, музичними композиціями, фотографіями, картами, гравюрами);

пов'язані з обробкою даних (програмні платформи, програмне забезпечення авторських прав, автоматизовані бази даних, мікрочіпи і їх шаблони);

пов'язані зі споживачами (списки клієнтів, контракти клієнтів, стосунки з клієнтами, відкриті замовлення на поставку);

пов'язані з інженерією (промислові зразки, комерційні секрети, креслення і схеми, технічні ноу-хау);

пов'язані з контрактами (ліцензійні угоди, договори франшизи, ліцензії, права підписки, ф'ючерсні контракти);

пов'язані з людським капіталом (кваліфікована робоча сила і заробітна плата, контракти, профспілки, трудові договори);

пов'язані з місцеположенням (права на користування надрами, сервітути, повітряні права, права на воду);

пов'язані з інтернетом (доменні імена, адреси, зв'язку, дизайн сайту).

Якщо вести мову про бухгалтерський підхід до структури нематеріальних активів, можна привести в якості прикладу облікову класифіка-

цію, розроблену Міжнародною федерацією бухгалтерів. Згідно з нею існує три елементи НА: людський капітал, капітал відносин і структурний (організаційний) капітал.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 (далі — МСБО 38) [10] у структуру НА входять нематеріальні ресурси, які відповідають основним вимогам: ідентифікації, контролю над ресурсом і наявності майбутніх економічних вигод, — такі, як наукові або технічні знання, проектування і впровадження нових процесів або систем, ліцензії, інтелектуальна власність, знання про ринок і товарні знаки (у тому числі фірмові найменування та видавничі права).

Також за умови підтвердження відповідними юридичними правами, такими, як авторські права, обмеження в торговому договорі або правовий обов'язок працівників дотримуватися конфіденційності, до НА Стандарт також відносить клієнтську базу, частку ринку, відносини з клієнтами та лояльність клієнтів, кваліфікований персонал, додаткові навички персоналу, отримані в результаті навчання, управлінський і технічний талант, ринкові й технічні права.

Крім того, МСБО 38 містить в собі класифікацію НА за наступними ознаками [10]:

1. За строком корисного використання (період часу, протягом якого, як очікується актив буде використовуватися або кількість одиниць продукції, які підприємство очікує отримати від активу):

нематеріальні активи з кінцевим терміном використання (п. 97–106);

нематеріальні активи з невизначеним терміном використання (п. 107–110).

2. За критерієм визнання:

нематеріальні активи, придбані окремо (п. 25–32);

нематеріальні активи, придбані в результаті об'єднання бізнесу (п. 33–43);

самостійно створені нематеріальні активи (п. 51–67).

3. За оцінкою після визнання:

переоцінені нематеріальні активи (п. 75–87);

фактичні нематеріальні активи (п. 74).

Для цілей бухгалтерського обліку Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [11] передбачено поділ НА на декілька груп:

1. Право користування надрами та іншими ресурсами природного середовища.

2. Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

3. Право користування земельною ділянкою.

4. Товарні знаки і торгові марки.

5. Право на програми для ЕОМ.

6. Право на бази даних.

7. Право на використання економічних та інших привілеїв.

Гудвіл відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [12] — це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання. Тобто вартість будь-якого підприємства, взятого в цілому як єдиного майнового господарського комплексу, відрізняється від сукупної вартості його активів і зобов'язань. Іншими словами, між вартістю підприємства та чистою вартістю його майна завжди існує різниця. Ця різниця і є гудвілом, вона може бути або позитивною, або негативною.

Позитивний гудвіл означає, що вартість підприємства перевищує сукупну вартість його активів і зобов'язань через наявність стабільних покупців, визнану ділову репутацію, діяльність у сфері маркетингу і збуту, технічні ноу-хау, ділові зв'язки, досвід управління, рівень кваліфікації персоналу тощо. Таким чином, позитивний гудвіл — це надбавка до ціни, яку сплачує покупець в очікуванні майбутніх економічних вигод. На противагу негативний гудвіл — це свого роду знижка з ціни, яка засвідчує відсутність цих факторів [12]. Усі НА, які важко ідентифікувати або оцінити, відносять до гудвіла [13, с. 261].

Крім того, НА можуть бути класифіковані як ділова репутація або ж визначені відокремлено і згруповані в різні категорії. Хендріксон, Ван Бреда та Мільнер вважають, що нематеріальні активи можуть бути поділені на традиційні нематеріальні активи (ділова репутація, бренди, патенти) і відстрочені витрати (реклама, дослідження і розвиток, витрати на навчання) [14].

З точки зору маркетингу, НА можна класифікувати на чотири категорії, що ґрунтуються на концептуальному уявленні про серію подій, які передбачають створення конкурентних переваг: творчі цінності (реклама, розвиток продукту та інші інструменти маркетингу), ринкові активи (торгові марки, бренди, вхідні бар'єри, інформаційні системи), прояви цінностей (імідж, репутація і преміальна ціна), поєднання ринкових активів (конкурентна перевага) [15].

Класифікація НА за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання й оцінки в обліку і звітності.

Отже, за способом отримання нематеріальних активи розрізняють як такі, що:

1. Створені власними силами.
2. Отримані іншим шляхом:
 - придбані за грошові кошти;
 - придбані в обмін на інші активи;
 - придбані в обмін на інструменти капіталу (як внесок в уставний капітал);
 - отримані внаслідок об'єднання підприємств;
 - отримані безоплатно;
 - придбані за рахунок коштів цільового фінансування [16].

У даний час значна частина НА з правової точки зору є об'єктами, які належать до промислової власності, підпадають під дію будь-якого особливого законодавства, наприклад патентного права. Такі об'єкти можуть бути чітко виділені із загальної маси, пройти оцінку і прийняти на баланс підприємства під власною назвою [17, с. 53]. Виділені таким чином об'єкти називаються «ідентифікованими».

До групи ідентифікованих НА А. П. Аксьонов відносить патенти на винаходи, права користування різного роду природними ресурсами, конкретно документовані результати науково-дослідних робіт і т. п. [17, с. 64].

Неідентифіковані НА так само є об'єктами права, як частина власності підприємства, але не обов'язково об'єктами якогось особливого законодавства. Зазвичай до них відносять частину вартості діючого підприємства, яка визначається можливістю і правом скористатися добрим ім'ям, діловими зв'язками, репутацією, популярністю фірмового найменування, товарного знака тощо.

Поділ НА в залежності від правомочностей дозволяє встановити всі наявні на підприємстві активи в розрізі як власних, так і залучених об'єктів; в залежності від правомочності розпорядження — приймати управлінські рішення щодо їх надання в користування іншим особам на умовах можливого ліцензування або субліцензування; в залежності від правомочності користування — визначити можливість споживання суб'єктом господарювання корисних благ від використання такого активу [18, с. 24].

Висновки. Таким чином, класифікація нематеріальних активів може розглядатися з точки зору маркетингу, з позиції фінансової перспективи чи бути заснованою на збалансованій системі показників, що розкривають інформацію про НА в щорічних бухгалтерських звітах.

В результаті дослідження структури НА була встановлена певна неузгодженість щодо

класифікації їх складових, що, у свою чергу, ускладнює їх оцінку та подальше використання. У зв'язку з цим авторами пропонується наступна структура нематеріальних активів:

1. Людський капітал.
2. Інтелектуальний капітал.
3. Структурний (організаційний капітал).
 - 3.1. Внутрішній (технологічний).
 - 3.2. Зовнішній (ринковий).
4. Природний капітал.

Кожний елемент цієї складної структури повинен відповідати ряду вимог чинного законодавства України щодо визнання об'єкту нематеріальним активом: можливість ідентифікації, немонетарність, відсутність матеріальної структури, здатність приносити економічну вигоду в майбутньому.

Список використаних джерел

1. Гаранина Т. А. Роль нематеріальних активів в створенні цінності компанії: теоретические и практические аспекты / Т. А. Гаранина // Корпоративные финансы. — 2009. — № 4 (12). — С. 79–96.
2. Edvinsson L. Intellectual Capital: realizing your companys true value by finding its hidden brainpower / L. Edvinsson, M. Malone. — New York : Harper Collins business, 1997. — 372 p.
3. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг. — СПб. : Изд-во «Питер», 2001. — 288 с.
4. Mayo A. The Human Value of the Enterprise / A. Mayo, N. Brealey. — L. : Nicholas Brealey publishing, 2001. — 307 p.
5. Ahonen G. Generative and Commercially Exploitable Assets / G. Ahonen ; Eds J. E. Grojer and H Stolowy // Classification Intagibles. — France : Group HEC, Jour-en Josas, 2002. — P. 206–213.
6. Andriessen D. Weightless Wealth: Find Your Real Value In A Future Of Intangible Assets / D. Andriessen, R. Tissen. — L. : Financial Times and Prentice-Hall, 2005. — 256 p.
7. Kaplan R. S. Измерение стратегической готовности нематериальных активов / R. S. Kaplan, D. P. Norton ; пер. М. М. Смирнова, ред. И. Н. Баранов // Российский журнал менеджмента. — 2004. — Т. 2. — № 3. — С. 85–104.
8. Corrado C. Measuring Capital and Technology: An Explanded Framework / C. Corrado, Ch. Hulten, D. Sichel // NBER Chapters // National Bureau of Economic Research, Inc. — N. Y., L. : M. E. Sharpe, Inc. — 2005. — P. 11–46.
9. Reilly R. Valuing Intangible Assets / Reilly R. and Shweihis R. — N. Y. : McGraw-Hill, 1999. — 518 p.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

13. Кожемякіна Т. В. Нематеріальні активи підприємства-експортера як чинник підвищення конкурентоспроможності на світовому ринку / Т. В. Кожемякіна, Д. Г. Матукова // Економіка Криму. — 2010. — № 1. — С. 260–264.

14. Мильнер Б. Нематериальные активы компании [Текст] / Б. Мильнер // Проблемы теории и практики управления. — 2008. — № 3. — С. 109–119.

15. Плотникова Л. А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития [Текст] / Л. А. Плотникова, А. Е. Каспин // Международный бухгалтерский учет. — 2006. — № 4. — С. 30–39.

16. Зубилевич С. Учет нематериальных активов [Текст] / С. Зубилевич // Бухгалтерский учет и аудит (рус.). — 2001. — № 10. — С. 3–13.

17. Аксенов А. П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление : учеб.-метод. пособие / А. П. Аксенов. — М. : Финансы и статистика, 2007. — 192 с.

18. Пожарская Л. Проблемы признания и классификации нематериальных активов / Л. Пожарская // Бухгалтерский учет и аудит. — 2012. — № 2. — С. 24–28.

Стаття надійшла до редакції