

**ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СКЛАДІ МАЙНА
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**
**CONCEPT AND FEATURES OF INTANGIBLE ASSETS IN THE PROPERTY
OF ECONOMIC ENTITY**

Гусь А.В.,
*аспірант Інституту економіко-правових досліджень
Національної академії наук України*

Стаття присвячена визначенню сутності та ознак такої складової майна суб'єктів господарювання, як «нематеріальні активи». Проаналізовано діючі нормативно-правові акти, підходи різних вчених щодо визначення категорії «нематеріальні активи».

Ключові слова: нематеріальні активи, немонетарні активи, ідентифікація, право інтелектуальної власності, бухгалтерський облік.

Статья посвящена определению сущности и признаков такой составляющей имущества субъектов хозяйствования, как «нематериальные активы». Проанализированы действующие нормативно-правовые акты, подходы различных ученых относительно определения категории «нематериальные активы».

Ключевые слова: нематериальные активы, немонетарные активы, идентификация, право интеллектуальной собственности, бухгалтерский учет.

The article is devoted to defining the nature and characteristics of such a component of property economic entities as «intangible assets». Analyze the current legislation, the approaches of various scholars on the definition of the category of «intangible assets».

Key words: intangible assets, non-monetary assets, the identification, intellectual property law, accounting.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку суспільства все частіше суб'єкти господарювання у своїй роботі використовують досягнення науки, техніки та інформаційних технологій. Сьогодні в господарському обігу беруть участь не тільки матеріальні речі, але

й інші, нематеріальні, якими є певні виключні права, в тому числі об'єкти, які відносяться в бухгалтерському обліку до нематеріальних активів.

Однак недостатня їх урегульованість призводить до того, що більшість нематеріальних активів не вірно або

взагалі не ідентифікуються, недостатньо точно оцінюються, що призводить до неправильного нарахування амортизації на такі активи та їх недостовірною відображення в балансі й інших формах звітності.

Стан дослідження. Визначенню нематеріальних активів присвячені праці таких теоретиків та практиків, як В.П. Астахов, І.А. Бігдан, І.А. Бланк, І.І. Криштопа, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, В.І. Подільський, С.В. Шульга та ін., проте питання понятійного апарату і донині викликають полеміку, що викликає подальші дослідження у цій сфері, зокрема в розкритті юридичної природи нематеріальних активів. Саме тому метою статті є подальша теоретична розробка сутності поняття нематеріальних активів та з'ясування їхніх ознак.

Виклад основного матеріалу. Нематеріальні активи – принципово новий об'єкт фінансового обліку для України, що узагальнює особливі види капіталу підприємства, а також характеризує його економічний потенціал і фінансову стабільність.

Поняття нематеріальних активів використовується не тільки в бухгалтерському або податковому обліку, але й в управлінні та в оцінній діяльності, причому зміст цього поняття різниться в національних стандартах бухгалтерського обліку різних країн і різних видах професійної діяльності.

Використання в ході дослідження міжнародних нормативно-правових актів справедливо обумовлено, перш за все, розпорядженням Кабінету міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [1], а також розвитком міжнародного співробітництва, участю України у сфері міжнародного поділу праці та виробничої кооперації, залученням іноземних інвестицій.

Провідним міжнародним актом у сфері регулювання правовідносин з використання нематеріальних активів виступає Міжнародний стандарт обліку та фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (далі МСФЗ 38), який визначає нематеріальний актив як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Відмінною рисою зазначеного стандарту є те, що він чітко встановлює критерії, згідно з якими об'єкт може бути врахований суб'єктом господарювання у складі свого майна як нематеріальний актив:

- ідентифікації документів;
- контроль;
- майбутні економічні вигоди;
- строк корисного використання.

У свою чергу, у вітчизняному законодавстві відповідні критерії можна виявити тільки в ході аналізу визначення поняття «нематеріальний актив», яке в ньому наводиться. Сьогодні такі законодавчі акти умовно можна поділити на дві великі групи: акти податкового законодавства і акти, що визначають методику бухгалтерського обліку.

До першої групи можна віднести, перш за все, Закон України від 28 грудня 2004 року «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність), який визначав нематеріальні активи як «об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку».

На зміну йому прийшов Податковий кодекс України [2], ст. 14.1.120. якого визначає нематеріальні активи як право власності на результати інтелектуальної діяльності, в 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, в тому числі придбані в уста-

новленому законодавством порядку права користування природними ресурсами.

Використання для визначення терміну «нематеріальні активи» поняття «об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової, власності» не достатньо конкретне, оскільки в даному випадку йдеться не про самі об'єкти, а про право на них [3, с. 68-69].

Згідно з Конвенцією про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності до прав на інтелектуальну власність входять права на промислову власність, авторське право та нерозкрита інформація. Тобто це визначення виступає лише складовою частиною категорії «нематеріальний актив», наведеної в чинному обліковому законодавстві.

Відповідно до Цивільного кодексу України [4] право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений цим Кодексом та іншим законом.

Разом з тим видається, що саме визначення, наведене в Податковому кодексі України, найбільш точно і повно дозволяє визначити суть нематеріальних активів як права (матеріального) на використання об'єктів, у тому числі об'єктів права інтелектуальної власності, а не самі об'єкти [5, с. 14].

У групі активів з бухгалтерського обліку «нематеріальні активи» розглядаються як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи») [6].

Слід зауважити, що в П (С) БО № 8 конкретно не йдеться про критерії визнання об'єкта нематеріальним активом. Стандарт містить у собі підстави, згідно з якими нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі підприємства. Витрати на об'єкти, що не відповідають даним вимогам, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені.

Трактування поняття «немонетарний актив», наведене у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [7], вказує, що немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Аналогічне поняття дає і п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [8].

Тобто можна вести мову про те, що вказане вище положення, як і більшість актів фінансового законодавства, на відміну від Податкового кодексу України, розглядає нематеріальні активи не як право, а як відповідну статтю витрати суб'єкта господарювання, здатну в майбутньому принести йому певну економічну вигоду.

Надалі варто визначити, що саме є активами. У П(С) БО 2 [9] та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] дається визначення терміну «активи». Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Таким чином, до критеріїв визнання об'єктів нематеріальними активами у складі майна суб'єктів господарювання згідно з дійсним законодавством можна віднести:

1. Відсутність матеріальної структури.

Виступає базовою, але не єдиною специфічною особливістю нематеріальних активів, що відрізняє їх від інших довгострокових активів. Можливість ідентифікації означає, що актив можна розпізнати як самостійну одиницю.

З метою визначення поняття «ідентифікація» необхідно звернутися як до доктринальних, так і до нормативних джерел. Етимологія дефініції «ідентифікація» може бути розглянута завдяки звертанням до енциклопе-

дичних джерел. Так, в Українській Радянській Енциклопедії наведено таке визначення: «ототожнення предметів і людей за їхніми характерними ознаками» [11].

Большая Советская Энциклопедия дає найбільш повне визначення: «Идентификация (установлюючи тотожність, отождествляю) – установление тождества того или иного объекта на основании определенных признаков, являющихся отличительными для данного объекта. Посредством идентификации может быть точно установлен индивидуально-определенный предмет или же тождество этого предмета как части более сложного целого» [12].

Вітчизняний законодавець наводить визначення «ідентифікації» у низці актів облікового законодавства. Даний термін відповідно до П(С)БО 19 [8] означає придбані активи та зобов'язання, які на дату здобутку відповідають критеріям визнання статей балансу за П(С)БО 2 «Баланс» [9] – їх оцінка достовірно визначена, та очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням.

Ідентифікація об'єктів інтелектуальної власності розглядається в Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [13], в якому зазначено: «Під час обстеження об'єкта права інтелектуальної власності, яке проводиться з метою його ідентифікації, з'ясується наявність матеріального носія об'єкта та документів, що засвідчують майнові права інтелектуальної власності і факт видачі дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності».

МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» дає перелік критеріїв, за якими актив може бути ідентифікований:

- є відокремленим, тобто може бути від'єднаний або відокремлений від підприємства і проданий, переданий, захищений ліцензією, наданий в оренду або обмінений індивідуально або разом з належним до нього договором, активом чи зобов'язанням незалежно від того, чи має підприємство так чинити;
- є результатом договірних чи інших юридичних прав незалежно від того, чи можна ці права передавати або відокремлювати від підприємства або від інших прав і зобов'язань.

Таким чином, у разі бухгалтерського обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів ідентифікація об'єкта означає встановлення наявності та чинності документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, а також інших документів, які є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу.

Ідентифікація нематеріального активу на підприємстві здійснюється за підставою визнання даного об'єкта його повноважним органом – комісією, призначеною наказом власника або уповноваженої ним особи, яка встановлює наявність і чинність права власності на ідентифікуємий об'єкт.

2. Наявність певного строку їх корисного використання, від 1 року і більше.

У господарській практиці підприємств використовуються нематеріальні активи, що мають термін служби менше року. Прикладом можуть служити права на здійснення торгової діяльності, програмне забезпечення тощо. Вартість таких активів та майбутніх економічних вигод від їх використання можна достовірно визначити. І.А. Бигдан, досліджуючи дану проблему, доводить, що віднесення подібних об'єктів до витрат підприємства через термін використання знижує вартість його виробничого потенціалу [14, с. 57].

Відповідно до МСФЗ 38 суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та, якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

3. Можливість отримання майбутньої економічної вигоди від його реалізації або використання – це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

До майбутньої економічної вигоди, що виникає з нематеріальних активів, може відноситися виручка від продажу продуктів або послуг, зниження витрат або інші вигоди, що виникають від використання активу підприємством.

Висновки. Беручи до уваги вищезазначене, нематеріальні активи можна визначити як ідентифікований ресурс, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей, що виражається у праві власності суб'єкта господарювання на використання об'єктів, що не мають матеріальної форми, з метою отримання прибутку протягом строку їх корисного використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 82. – Ст. 3054.
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
3. Н. Хорунжак. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів // Регіональна економіка. – 2001. - № 2. – С. 67-76.
4. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.
5. А. Зайковский, В. Комаров. Идентификация нематериальных активов – базис их бухгалтерского учета // Интеллектуальная собственность. – 2008. - № 5. – С. 13 - 19.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // Офіційний вісник України. – 1999. - № 44. – С. 229.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 жовтня 2010 року № 1202 // Офіційний вісник України. – 2010. - № 86. – Ст. 3067.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 року № 163 // Офіційний вісник України. – 2010. - № 30. – С. 205.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 // Офіційний вісник України. – 1999. - № 25. – С. 335.
10. Закон України від 16 липня 2012 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
11. Українська Радянська Енциклопедія, т.5
12. Большая Советская Энциклопедия, т. 17
13. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 03 жовтня 2007 року № 1185 // Офіційний вісник України. – 2007. - № 75. – С. 24.
14. Бигдан И.А. Нематериальные активы: проблемы признания, учета и аудита: монография. – Х.: ХДАТОХ, 2005. – 210 с.