

УДК 657.2

Кожушко О.В.,

к.э.н., доцент, доцент кафедры контроля и аудита Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця, г.

Харьков

Бондаренко Е.А.

ст. преподаватель кафедры кафедры контроля и аудита Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця, г..

Харьков

Сущность и экономическое содержание нематериальных активов

Kozhushko OV

Ph.D., associate professor, assistant professor of control and audit Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv.

Bondarenko EA

Art. lecturer in the department of control and audit Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv.

The essence and economic content of intangible assets

Аннотация. В статье на основании анализа отечественной теории и практики рассмотрена сущность понятия нематериальные активы. Для этого систематизированы разные подходы к этому понятию и предложено своя трактовка данной дефиниции. Отдельное внимание в статье уделено сущности понятия «гудвилл». Также в статье рассмотрены существующие подходы к классификации нематериальных активов в законодательстве Украины, в международной практике и теории отечественных ученых. Установлено, что классификация нематериальных активов может рассматриваться с точки зрения маркетинга, с позиции финансовой перспективы или быть основанной на

сбалансированной системе показателей, которые раскрывают информацию о нематериальных активах в ежегодных бухгалтерских отчетах. Кроме того, нематериальные активы могут подразделяться на идентифицированные и не идентифицированные. На основании проведенного критического анализа разработана авторская классификация нематериальных активов.

Summary. The article based on the analysis of domestic theory and practice is considered the essence of the concept of intangible assets. To do this systematically different approaches to this concept and suggested his own interpretation of this definition. Special attention is paid to the essence of the concept of "goodwill". The article also discussed the existing approaches to the classification of intangible assets in the Ukrainian legislation, international practice and theory of Russian scientists. It has been established that the classification of intangible assets can be considered from a marketing point of view, from the perspective of the financial perspectives or be based on a balanced scorecard, which reveal information on intangibles in the annual accounting reports. Furthermore, intangible assets are divided into identified and not identified. Based on the critical analysis developed by the author's classification of intangible assets.

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация, виды нематериальных активов, немонетарные активы, активы, гудвилл

Keywords: intangibles, classification, types of intangible assets, non-monetary assets, assets, goodwill

Постановка проблемы. Использование нематериальных активов, особенно интеллектуального капитала, инновационного труда, является главным фактором экономического роста, создания конкурентных преимуществ. Эта реальность требует новых подходов в формировании полной и достоверной информации для управления нематериальными активами как

объектами бухгалтерского учета и аудита.

Определяющим в развитии всех без исключения развитых стран является рост в общественном производстве роли научно-технологических знаний и других результатов творческой деятельности человека. Использование накопленных знаний приводит к существенным изменениям в характере деятельности предприятий и организаций, неуклонного роста нематериальных активов.

Использование нематериальных активов не только повышает конкурентоспособность продукции, но и обеспечивает уменьшение расходов на ее производство. Следовательно, нематериальные активы много весят в повышении конкурентоспособности действующих предприятий. При условиях насыщенности рынка разнообразными товарами предприятие-производитель должно совершенствовать возможности предложения, продвижения и реализации своих товаров или услуг. Действенным инструментом конкуренции в этом случае может быть использование нематериальных активов.

Анализ последних исследований и публикаций. Сегодня сущность нематериальных активов исследована многими учеными и практиками, такими как: Белуха М. Т., Бутинец Ф.Ф., Андреев В.Д., Асаков В.П., Баканов М. И. и др. Вместе с тем отдельные проблемы организации бухгалтерского учета и аудита нематериальных активов в отечественной экономике остаются все еще недостаточно исследованными. Учитывая это сегодня важно акцентировать внимание таких основных вопросах, связанных с учетом нематериальных активов как определение сущности нематериальных активов в рыночной экономике и разработке их классификации.

Постановка задания. Целью статьи является определение сущности нематериальных активов и разработка их классификации.

Изложение основного материала исследования. В результате проведенного исследования установлено, что на сегодняшний день нормативные документы в Украине и литературные источники содержат много разных определений понятия «нематериальные активы» (НМА), которые

отличаются друг от друга не только своими степенью детализации, но и в определенной мере не совпадают по содержанию как с экономической, так с правовой точки зрения (табл.1).

Таблица 1

Определение понятия «нематериальные активы»

Авторы/Источник	Определение понятия «нематериальные активы»
1	2
П(С)БУ №8 «Нематериальные активы» [8]	немонетарные активы, который не имеет материальной формы и может быть идентифицирован.
Бирюкова И. К., Кондрянский А .В. [3, с.42]	долгосрочные вложения предприятия в стоимостной оценке, но которые не являются вещественной ценностью
Бабич В. В., Свидерский Е.И.[1]	долгосрочные вложения, которые имеют стоимостную оценку, но не являются материальными ценностями.
Бутынец Ф. Ф., Виговская Н Г .[3],	это объекты интеллектуальной, в том числе промышленной собственности, а также другие аналогичные права, определенные в порядке, установленном соответствующим законодательством объектом права собственности плательщика налога
Безруких П. С., Кондраков В.Б.[2]	расходы организации на нематериальные объекты, которые принадлежат ей на правах собственности, используются в течение длительного времени (свыше 1 года) в хозяйственной деятельности и приносят доход
Загородний А.Г.[4, 5], Савченко В.Я. [14]	отображаются приобретенные предприятием права пользования землей, водой, другими природными ресурсами, промышленными образцами, товарными знаками, объектами промышленной и интеллектуальной собственности и другими аналогичными правами
Кондраков Н.П.[14, с. 45]	объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), которые не имеют материального вещественного содержания, но имеют стоимостную оценку и приносят доход
Кольвах О. И.[14, с. 46]	права, которые имеют денежную оценку, и которые используют свыше 1 года

Согласно П(С)БУ 8 нематериальные активы - это немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, могут быть идентифицированы и содержатся предприятием с целью использования в течение периода больше одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставление в аренду другим лицам [8].

В свою очередь в П(С)БУ 19 дает определение термина «немонетарные активы». Немонетарные активы – активы, кроме денежных средств, их эквивалентов и дебиторской задолженности в фиксированной (или определенной) сумме денег [9]. И в П(С)БУ 1 и в законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» дается определение термина «активы». Активы – ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем [13]. Исходя из этого, определение нематериальных активов приобретает следующий вид: «Нематериальный актив – ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, использование которого, как ожидается, приведет к поступлению экономических выгод в будущем, который не имеет материальной формы, может быть идентифицирован и содержится предприятием с целью использования в течение периода больше одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставление в аренду другим лицам».

Данное определение, дает возможность понять экономическое содержание понятия «нематериальный актив», которое дано в научной литературе. В первую очередь, нематериальные активы относятся к основному капиталу предприятия.

А именно, к юридическому капиталу – это права распоряжения ценностями, которые приносят владельцу доход, без применения труда.

Следует обратить внимание, что Покропивный С.Ф. различает понятие

нематериальные ресурсы и нематериальные активы. Где, нематериальные активы — это доступ к правам собственности автора, которые защищены правами, «что сами по себе и являются нематериальными активами» [12].

В тоже время нематериальные ресурсы – это составная часть потенциала предприятия, способная обеспечивать экономическую пользу в течение относительно длительного периода. Отличительными чертами этих ресурсов являются нехватка материальной основы получения доходов и неопределенность размеров будущей прибыли от их использования.

Понятие «нематериальные ресурсы» используется для характеристики совокупности объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь объекты интеллектуальной собственности – это права, которые защищены патентами, свидетельствами, лицензиями, авторским и смежными правами.

Следовательно, нематериальные активы – это категория, которая возникает в результате обладания правами на объекты интеллектуальной собственности или ограниченные природные ресурсы для использования в хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Стоимость нематериальных активов частями, постепенно переносится на производственный продукт, услуги [3].

Также особое внимание следует обратить на разные толкования понятия «гудвилл».

Согласно П(С)БО 19 – гудвилл – превышение стоимости приобретения над частью покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицированных активов и обязательств на дату приобретения [9].

Но некоторые авторы пытаются доказать, что гудвилл, это не платеж, который превышает часть покупателя при приобретении активов, а нематериальный актив, который находится в составе предприятия и является не идентифицированным. Но нематериальный актив – это в первую очередь «право». И, если кроме определения «нематериального актива» учитывать определение «объекта нематериального актива», то не возникнет данных коллизий.

Покропивный С.Ф. к другим нематериальным активам относит – рационализаторские предложения, ноу-хау, коммерческую тайну, гудвил, которые не имеют специальной правовой защиты. Порядок их защиты определяется руководством предприятия [12].

В тоже время Г. Уманцев отмечает, что к основным составляющим гудвилла принадлежат технологии, ноу-хау, фирменные наименования, техническое и программное обеспечения, торговые марки, «или цена оплаченная за отдельные права интеллектуальной собственности». Но это все есть нематериальные активы, которые четко и понятно очерчены в законодательстве и нормативных документах [3, с.24]

Сегодня серьезную практическую и теоретическую проблему представляет классификация объектов учета по группам нематериальных активов, а также начальное признание объекта нематериальным активом. Трудности идентификации сопровождаются и дополнительными проблемами учета операций с объектами, которые должны быть признаны нематериальными активами, в частности, с учетом расходов на содержание объектов в рабочем состоянии, вычислением и учетом амортизации и тому подобное.

В отечественном законодательстве было приведено несколько перечней и классификаций нематериальных активов. Все они имели методологический характер [4].

Основой процессов оценки и учета НМА должна быть их классификация, которая более глубоко раскрывает содержательную характеристику НМА. Классификация НМА в отечественной практике регламентируется П(С)БУ 8, а в зарубежной – МСФО 38 [7].

Классификация нематериальных активов по способу получения связана с особенностями их признания и оценки в учете и отчетности. Следовательно, по способу получения нематериальные активы различают, как таковые, что:

- 1) созданы собственными силами;
- 2) получены другим путем: приобретены за денежные средства;

приобретены в обмен на другие активы; приобретены в обмен на инструменты капитала (как взнос в уставный капитал); получены в результате объединения предприятий; получены безвозмездно; приобретены за счет средств целевого финансирования [3].

Таким образом, классификация нематериальных активов может рассматриваться с точки зрения маркетинга, с позиции финансовой перспективы или быть основанной на сбалансированной системе показателей, которые раскрывают информацию о нематериальных активах в ежегодных бухгалтерских отчетах.

Исходя из того, что термин «нематериальные активы» по-разному трактуется в нормативных актах и работах ученых. Как следствие – невозможно сформировать единственный подход к классификации нематериальных активов. В результате практически невозможно учесть все особенности данного объекта учета в учетной политике на этапе организации учетного процесса, который непременно отражается на качестве отчетной информации.

Среди ученых нет единой классификации нематериальных активов, потому можно увидеть разные виды классификаций в разных источниках. Каждая из классификаций требует уточнений и доработок.

Виды нематериальных активов согласно п.5 П(С)БУ 8 [8] можно разделить на такие группы (табл. 2)

Однако данная классификация не удовлетворяет всех требований, какие глобальные интеграционные процессы ставят перед нематериальными активами. Этой проблемы не осталось вне поля зрения ученых. Существует много разных подходов до классификации нематериальных активов. Однако на сегодня отсутствующая апробирована многоаспектная классификация нематериальных активов по самым существенным признакам и цели применения, что не позволяет в полной мере эффективно использовать нематериальные активы и, исходя из особенностей объектов этих активов, совершенствовать методику учета и анализа таких активов.

Классификация нематериальных активов

Классификация нематериальных активов соответственно П(С)БУ №8	
Права пользования природными ресурсами недрами и другими ресурсами естественной среды геологической и другой информацией о естественной среде другие аналогичные права	
Права пользования имуществом земельным участком зданием правом на аренду помещений другие аналогичные права	
Права на знаки для товаров и услуг товарные знаки торговые марки фирменные названия другие аналогичные права	
Права на объекты промышленной собственности изобретения на полезные модели на промышленные образцы на сорт растений на породы животных на ноу-хау на защиту от недобросовестной конкуренции другие аналогичные права	
Авторские и смежные с ними права на литературные и музыкальные произведения на программы для ЭВМ на базы данных другие аналогичные права	
Незавершенные капитальные инвестиции в нематериальные активы незавершенные капитальные инвестиции в нематериальные активы	
Другие нематериальные активы на осуществление деятельности; на использование экономических и других привилегий; другие аналогичные права	

Необходимо принимать во внимание зарубежный опыт. Исходя из зарубежных нормативных документов, для классификации нематериальных активов применяют два критерия идентифицирования (исходя из этого нематериальные активы разделяют на идентифицированные и не идентифицированные) и путь поступления на предприятие (рис. 1).



Рис. 1. Классификация нематериальных активов в зарубежных источниках

Рассмотрим идентифицированные как первый критерий, в соответствии с которым выделяют две категории нематериальных активов: идентифицированные, по которым можно четко определить будущие экономические выгоды (отдельно или совместно с правами на них) и не идентифицированные, которые создают гудвилл. Следующим критерием считается путь поступления активов на предприятие. В соответствии с этой категорией выделяют нематериальные активы, которые поступили на предприятие в результате хозяйственных операций (поступили извне) и

нематериальные активы, созданные предприятием. Среди нематериальных активов, которые поступили извне, выделяют те, которые поступили на предприятие самостоятельно, как часть основных средств и которые возникли из других нематериальных активов, которые поступили на предприятие в результате обмена активами, на безоплатной основе (гранты и дотации), как взнос к уставному капиталу.

Наконец, разные нематериальные элементы группируют по природе происхождения и сущности соответствующих инвестиций.

Среди идентифицированных нематериальных активов выделяют: расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, промышленную собственность (патенты, торговые марки, полезные модели, фирменные наименования и обозначения), авторское право интеллектуальной собственности, трансфертные права, компьютерные программы, франшизы и тому подобное. Не идентифицированные нематериальные активы, которые поступили от другого предприятия, называют купленным гудвиллом, внешним гудвиллом или простым гудвиллом. Такие активы отображаются в балансе предприятия и состоят из таких элементов: покупатель, фирменное наименование, территориальное расположение бизнеса, коммерческий уровень конкуренции, организационная структура, престиж, креативность, человеческие ресурсы, команда управленцев, штатные работники и коммерческие каналы. То есть отсутствующие требования относительно отображения в отчетности внутренне созданного гудвилла, кроме того, он не отображается в активах баланса[6]. Нематериальные активы разделяются на видимые и невидимые (скрытые) в зависимости от возможности отображения в отчетности [6]. К видимым нематериальным активам относятся те, которые отвечают требованиям отображения в отчетности (таким, как возможность достоверного оценивания) и которые фиксируются в статьях активов баланса. Такие активы координируются разными регулятивными органами в сфере учета, хотя до сих пор не разработана единственная общепринятая трактовка. Тогда как к скрытым нематериальным активам относятся те, которые не могут быть

признаны активами в соответствии с текущими требованиями бухгалтерского учета и которые не отображаются в балансе. Среди скрытых нематериальных активов выделяют, внутренне созданные и не идентифицированные нематериальные активы. Стоит отметить, что в справочных источниках в моделях оценивания интеллектуального капитала приравнивают нематериальные активы к интеллектуальному капиталу, указывая на существование нематериальных обязательств. Поэтому, исходя из классической теории бухгалтерского учета, нематериальный капитал выступает как разница между нематериальными активами предприятия и его обязательствами.

Следовательно, на основе работ ученых-экономистов, законодательных актов и зарубежного опыта авторами разработана обобщенная классификация нематериальных активов для бухгалтерского учета на промышленных предприятиях, которая максимально и всесторонне их характеризует и раскрывает экономическое содержание (табл. 3).

Необходимо отметить, что, в ведущих компаниях мира часть НМА представляет 30-40%, а в наукоемких компаниях этот показатель достигает 70-80% [10].

Кроме того, в составе НМА отечественных предприятий отображаются, другие НМА, которые представлены преимущественно компьютерными программами. Соответственно исходной проблемой во время учета НМА является проблема их достоверной идентификации, то есть выделение данного вида активу среди других активов, предоставление лишь ему свойственных признаков и характеристик. Ведь одни ученые рассматривают НМА среди ресурсов предприятия как часть необоротных фондов, другие исследуют сферу нематериального производства, а некоторые - выделяют данные активы как объекты интеллектуальной собственности [3]. Использование НМА, а также методология их учета на предприятиях Украины регулируются П(С)БО 8 «Нематериальные активы» [8], а также Налоговым кодексом Украины [11]. В зарубежной практике – Международным стандартом финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» [7].

**Обобщенная классификация нематериальных активов
промышленного предприятия**

Классификационный признак	Виды нематериальных активов	
1) Срок использования	с определенным сроком использования	
	с неопределенным сроком использования	
2) Степень идентификации (возможность отчуждения)	идентифицированные (отчуждаемые от предприятия)	
	не идентифицированные	(неотчуждаемые от предприятия)
		(неотчуждаемые от индивида)
3) Правовой признак	права пользования природными ресурсами	
	права пользования имуществом	
	права на коммерческие обозначения	
	права на объекты промышленной собственности	
	авторское право и смежные с ними права	
	другие нематериальные активы	
4) Источник финансирования	собственные средства	
	привлеченные средства	
	государственное финансирование	
5) Способ оценки	индивидуальная оценка	
	оценка в совокупности	
6) Наличие ликвидационной стоимости	есть ликвидационная стоимость	
	ликвидационная стоимость отсутствует	
7) Степень морального износа	высокая степень морального износа	
	низкая степень морального износа	
8) Возможность начисления амортизации	амортизированы НА	
	не амортизированы НА	
9) Путь выбытия	проданы НА	
	внесены НА в уставный капитал другого предприятия	
	переданы НА путем обмена на подобный объект	
	переданы НА путем обмена на неподобный объект	
	безвозмездно переданы НА	
	ликвидированы НА	
10) Отображение в балансе предприятия	НА отображенный в балансе	
	НА не отображённый в балансе	
11) Характер владения	собственные НА	
	арендованы НА	

Однако общее значение «нематериальные активы» в разных странах практически не отличается. Характерными признаками отнесения активов к такому виду являются: отсутствие материальной формы, длительность использования (больше одного года), их контроль происходит в результате прошлых событий, могут быть идентифицированы, содержатся предприятием с целью их использования, а не в качестве инвестиций; сложность определения величины будущей прибыли от их использования, имеют ценность лишь для одного предприятия, имеют склонность к техническому старению.

Выводы из проведенного исследования. В целом, следует отметить, что НМА играют достаточно важную роль в деятельности предприятия: являются основой и индикатором технологического развития предприятия, отображают инновационную направленность его деятельности. Поэтому именно учет и аудит НМА занимают очень важную роль на промышленных предприятиях Украины. Однако несовершенство законодательной базы, несформированный рынок НМА приводят к тому, что нематериальные активы, в отличие от зарубежной практики, почти не учитываются на отечественных предприятиях.

Литература.

1. Бабич В. В. Бухгалтерский учет на предприятиях малого бизнеса в Украине [Текст] / Е. И. Свидерский. - 4.изд., перераб. и доп. - К. : Либра, 2006. - 160 с.
2. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: учеб. для студ. вузов / В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий, В.Д. Новодворский ; под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 527 с.
3. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : навч. посібник / ред. Ф. Ф. Бутинець. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2003. – 726 с.
4. Загородній А. Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів: «Центр Європи»,

2002. – 671 с.

5. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній., Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

6. Кольвах О.И. Адаптивные модели бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в системе кредитных организаций (концепция, методы и информационно-технологическое обеспечение) / В.Ю. Копытин. Ростов н/Д: Изд-во «Терра», 2002. — 167 с.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (IAS 38 «Intangible Assets») [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

8. Нематеріальні активи Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. наказом Міністерства фінансів України №242 від 18.10.99 р. із змінами та доповненнями від 25.09.09 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>

9. Об'єднання підприємств Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затв. наказом Міністерства фінансів України N 163 від 07.07.99 р. із змінами та доповненнями від 25.09.09 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>

10. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>

11. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

12. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: підручник / С. Ф. Покропивний. – К.: КНЕУ, 1999. – 541 с.

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

14. Савченко В. А. Аудит: Навч. посібник / В. А. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

15. Сухарський В. С. Економічний словник-довідник / В. С. Сухарський.
– Т.: Богдан, 2002. – 720 с.

References.