

Хорунжак Н.М., к.е.н., доцент

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Поняття об'єкта, що відноситься в бухгалтерському обліку до нематеріальних активів подане в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженому наказом Міністерства Фінансів України від 18.10.99 р. №242 та зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02.11.99 р. за № 750/4043 (в подальшому Положення (стандарт) 8).

Згідно Положення (стандарту) 8 нематеріальний актив визначається як немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та 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. Вказане визначення, на наш погляд, містить щонайменше дві суттєві неточності. По - перше, уточнення терміну використання шляхом вказівки в дужках не є достатньо аргументованим, адже якщо операційний цикл перевищує один рік, то, відповідно, він виступає складовою цього поняття. По-друге, дане визначення вимагає подальших уточнень, які даються в цьому ж таки Положенні (стандарті) 8 і стосу-

ються рекомендації пункту 5 організувати облік нематеріальних активів щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- авторські та суміжні з ними права;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Як бачимо, при визначенні об'єктів обліку, в положенні широко використовується термін "права", отже нематеріальні активи краще класифікувати як "права, які поряд з правовими нормами відповідають наступним вимогам:

використовуються протягом тривалого терміну (більше одного року);
можуть бути ідентифіковані (відокремлені) від підприємства;
приносять дохід в процесі використання."

З метою стандартизації визначень, які стосуються поняття "нематеріальні активи", доцільно провести категоріальні дослідження інших нормативних і законодавчих актів, оскільки позиції законодавців з цього приводу також не співпадають. Згідно з п.1.2 статті 1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції Закону України від 22.05.97 р. №283/97- ВР із змінами та доповненнями нематеріальні активи - об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку. Використання для визначення терміну "нематеріальні активи" поняття "об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності" не є достатньо коректним, оскільки в даному випадку мова не йде про самі об'єкти, а про права на них. Розглянемо ще одне визначення подане вітчизняними законодавцями. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" п.4 вказує, що "немонетарні активи - усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей". Як бачимо, в законодавчих актах немає єдиного підходу, що є неприпустимим при стандартизації обліку. Крім того, склад нематеріальних активів встановлений нормативними документами, що регламентують організацію їх обліку може розширюватися в зв'язку з розвитком науки і техніки, адже вважати передбачений Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку перелік об'єктів незмінним неприпустима помилка. Навіть з огляду на передбачену можливість класифікувати нові об'єкти у вже існуючі групи, факт появи нових (таких, що не вписуються в жодне з передбачених групувань) не можна ігнорувати.

Отже, з метою стандартизації бухгалтерського обліку нематеріальних активів необхідно, у першу чергу, привести у відповідність і однозначність визначення цієї категорії і вживати її у всіх нормативних актах. По-друге, якщо Положення (стандарт) бухгалтерського обліку дає перелік об'єктів обліку (у даному конкретному випадку груп нематеріальних активів), то він зобов'язаний дати і коротку їхню характеристику. У деяких випадках цей принцип порушується. Так, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в серед груп нематеріальних активів виділяє гудвіл, однак у жодному з пунктів немає пояснення, що саме розуміють під цим поняттям. Визначення гудвілу знаходимо в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств": гудвіл - перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання", причому воно цілком відрізняється від тих визначень, що даються в економічній літературі, де думки зводяться до того, що гудвіл - це ділова репутація фірми, яка формується завдяки постійності зв'язків, взаємовідносин з партнерами, становищем на ринку і т.п.. Однак, дане Положенням (стандартом) визначення стосується вартісної сторони гудвілу, отже відповідно немає підстав вважати його помилковим.

При організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів крім прийняття категоріальної однозначності, про яку йшла мова вище, необхідно врахувати те, що Програмою реформування бухгалтерського обліку і звітності в Україні передбачалося приведення вітчизняних правил у відповідність з вимогами ринкової економіки і правилами, встановленими міжнародними стандартами фінансової звітності.

Відповідно до міжнародного стандарту 4 "Облік нарахованого зносу" нема-

теріальні активи розглядаються як невідчутні активи, по яких знос нараховується на систематичній основі протягом терміну їх служби. Для визначення системи нарахування зносу національні Положення рекомендують використовувати один з п'яти методів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий (причому Положення (стандарт) 8 з цього приводу робить посилання на Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджений, до речі значно пізніше). Підприємства можуть також застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством. Щодо нематеріальних активів, то ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" для нарахування амортизації рекомендує застосовувати лінійний метод, за яким кожен вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості протягом терміну корисного використання або терміну діяльності платника податків. Вказаний закон, на відміну від бухгалтерського регулювання, робить посилання на період діяльності підприємства. Таке посилання є цілком виправданим, однак при визначенні терміну корисного використання доцільно врахувати також особливості їх придбання. З цього приводу зауважимо, що при організації обліку та зарахуванні нематеріальних активів на баланс підприємства виникають не лише проблеми, які полягають у визначенні терміну експлуатації, а й здійсненні їх класифікації, визначенні вартості та порядку нарахування амортизації. Отже, для вирішення проблеми встановлення терміну корисного використання необхідно врахувати наступне: нематеріальні активи, отримані з супровідними документами, у яких встановлено термін їх використання, амортизуються протягом цього терміну; нематеріальні активи, по яких неможливо визначити термін корисного використання, амортизуються за терміном, встановленим підприємством самостійно, але не більше 20 років (згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8) а також не більше, ніж термін функціонування підприємства.

Тепер щодо класифікації. Поняття "нематеріальні активи" виникло значно пізніше, ніж термін "інтелектуальна власність". Однак, в сучасних умовах вони почали використовуватися паралельно, що зумовлено об'єктивною необхідністю обліковувати об'єкти, які приносять дохід. Короткий екскурс в історію появи цих категорій дозволяє стверджувати, що походять вони з одного джерела - творчої діяльності людини. В сучасних умовах результати творчої діяльності людей займають одне з провідних місць серед об'єктів цивільного та господарського права. Це пов'язано з посиленням їх впливу на розвиток виробництва та здатністю приносити великі доходи. В економічній літературі результати творчої діяльності традиційно поділяють на дві основні галузі (сфери) прав: авторське право й промислова власність. Згідно з визначенням Всесвітньої Конвенції про авторське право, підписаної в Женеві 6 вересня 1952 року і переглянутої в Парижі 24 липня 1971 року до авторських прав відносяться права на літературні, наукові й художні твори, а саме: письмові, музичні, драматичні, кінематографічні твори, твори живопису, графіки та скульптури. Одразу зазначимо, що в сучасних умовах цей перелік значно розширився і вимагає відповідного врахування в законодавстві. У зв'язку з розширенням переліку об'єктивних результатів творчості (бо саме вони є об'єктами авторського та інших суміжних прав) виникла потреба в здійсненні їх наукової класифікації. Згідно статті 54 Конституції України, наприклад, за кінцевими результатами творчості розрізняється на наступні групи: технічна, художня, літературна, наукова, виробнича тощо. За спрямованістю творчості можна умовно поділити на два основні види: духовна і наукова. До першого виду відносять результати художньої, а до другого науково-технічної творчості. Стаття 5 Закону України "Про авторське право і суміжні права" від 23 грудня 1991 року дає перелік творів, які є об'єктами авторського права. Однак і цей перелік є неповним. Проте це цілком закономірне явище, оскільки творчий процес породжує нові результати, які все більше впливають на всі сфери її життя. В економічній і юридичній літературі існують певні відмінності в підходах до класифікації результатів творчості. Так О.А. Підпригора й О.О. Підпригора (юридичний аспект) вважають, що в сучасних умовах існують три види творчості. Першу групу (за видами творчості) вони називають духовною, але при цьому наголошують, що поняття "результати духовної творчості", як між іншим, і саме поняття "духовна творчість" в нашій спеціальній літературі не вживалося, оскільки слово "духовність" донедавна мало зовсім інший зміст — релігійний. Проте в сучасних умовах зміст цього поняття трансформується та набуває іншого значення. Другу групу, на думку вищезазначених авторів, складають результати науково-технічної творчості. Оскільки науково-технічні досягнення сприяють підвищенню технічного рівня суспільного виробництва, його ефективності, продуктивності (з чим ми повністю

погоджуємося), тому саме вони користуються особливо великим попитом на ринку науково-технічної продукції і мають не менш важливе значення, ніж перша група. І нарешті третя група об'єктів інтелектуальної власності, яку виділяють юристи — це засоби індивідуалізації учасників цивільного обороту, товару й послуг, або іншими словами своєрідний товар, який сприяє збуту іншого товару. Зазначений поділ, на наш погляд є досить вдалим, оскільки враховує основні властивості результатів творчості. Однак, ми схильні також вважати, що не варто повністю ігнорувати історичний зміст поняття "духовний". Ті ж автори еживають як розширювальне (уточнююче) поняття вислів "інші види творчої діяльності гуманітарного характеру". Можливо саме поняття "творча діяльність гуманітарного характеру " було більш вдалим. На відміну від юристів, економісти частіше дають характеристику двох останніх видів творчості (згідно вищезазначеної класифікації). Цілком логічним з точки зору бухгалтерської та економічної науки було виділення в цьому плані поняття нематеріальні активи. Відповідно, згідно думки вчених економістів нематеріальні активи умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також права користування землею, водними та іншими природними ресурсами. До нематеріальних активів включають засоби, що не мають фізичних якостей, але приносять підприємству прибуток чи створюють умови для його отримання. Юристи теж відмічають цю властивість, однак їх цікавить не стільки результат використання зазначеного товару (прибуток), як сам механізм товарообміну і, відповідно, законодавче його регулювання. Ці відмінності є цілком об'єктивними. Оскільки об'єкти інтелектуальної власності відіграють надзвичайно важливу роль у розвитку соціально-економічного прогресу, тому важливо розробити ефективну систему їх збереження та використання, а для цього необхідно досконало дати всі необхідні визначення й провести відповідне наукове групування (класифікацію) об'єктів та відповідно організувати їх облік.