

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ “НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ” В ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛАХ

Висвітлено особливості трактування поняття “нематеріальні активи” в літературних джерелах. Розглянуто основні питання щодо обліку нематеріальних активів, які розглядаються в навчально-практичній літературі

Постановка проблеми. Поняття “нематеріальні активи” є досить різносторонньою категорією, що досліджується багатьма економістами-теоретиками, дослідниками бухгалтерами, маркетингологами та ін. Внаслідок цього в літературі існує значна кількість підходів до визначення цього досить місткого та широкого поняття.

Так, одні вчені розглядають нематеріальні активи у складі ресурсів підприємства та як складову частину необоротних фондів, інші – як об’єкти інтелектуальної власності, окремі науковці досліджують сферу нематеріального виробництва. Окрім того, в деяких джерелах поряд з терміном “нематеріальні активи” використовують поняття “нематеріальні ресурси”, “активи знань”, “інтелектуальний капітал” та ін.

Це зумовлює необхідність уточнення поняття “нематеріальні активи” з метою створення єдиного методологічного підходу при аналізі використання активів, що мають невідчутну, немонетарну та ідеальну природу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значна увага проблемам відображення нематеріальних активів в бухгалтерському обліку приділена в працях М.Ю. Алеїнікової, В.Ю. Бакшинскаса, В. Букура, М.В. Дишканта, Н.В. Генералової, В.Б. Гурко, А.М. Козирєва, А. Костіна, Н.М. Малюги, М.Ю. Манухіної, С.А. Ніколаєвої, В.В. Сатовського, А.А. Стельмахова, Г.М. Соловйової, Я.І. Устинової, С.В. Шульги, Б. Юровського, І.Й. Яремка.

Метою даного дослідження є визначення особливостей трактування поняття “нематеріальні активи”.

Виклад основного матеріалу дослідження. В літературних джерелах поняття “нематеріальні активи” трактується по-різному: з позиції політекономії, економіки підприємства, бухгалтерського обліку, фінансів тощо. Тому для того, щоб розкрити критерії віднесення об’єктів бухгалтерського обліку до нематеріальних активів, встановити їх сутність, необхідно розглянути та сформулювати понятійний апарат на основі аналізу літературних джерел (табл. 1).

Таблиця 1. Розкриття терміну “нематеріальні активи” в літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Баншкинскас В.Ю. Николаева С.А. Скепенкер М.Ю. [1]	Нематеріальні активи – це активи підприємства, які мають вартість і приносять підприємству дохід (або створюють умови для одержання доходу), використовуються протягом тривалого періоду, але не мають фізичного змісту (с. 112)
2	Белобжецкий И.А. [3]	Нематеріальні активи – це довгострокові вкладення засобів які приносять дохід, але не маючи при цьому матеріально – речової форми (с. 97)
3	Бирюкова И.К. Кодрянский А.В. [4]	Нематеріальні активи – це довгострокові вкладення підприємства у вартісній оцінці, але не є речовою цінністю (с.63)
4	Бойко В.В [6]	Нематеріальні активи – це вартість об’єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законом, об’єктів прав власності підприємства (с. 290)
5	Букур В. [7]	Нематеріальні активи – це ідентифіковані, негрошові активи, які не мають матеріальної форми (форми предметів, речей), контролюються підприємством, використовуються більше одного року у виробничих, торговельних та інших цілях, або призначенні для здачі в користування (оренду) юридичним і фізичним особам (с. 123)
6	Бутинець Ф.Ф. [8]	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, 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 (с. 250)
7	Видавництво бібліотеки “Фактор” [5]	Нематеріальні активи – це довгострокові капітальні вкладення і придбання об’єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, які визначаються об’єктом права власності конкретного підприємства, організації (с. 84)
8	Гаврилюк Л.І. [9]	Нематеріальний актив – 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 (с. 39)
9	Грабова Н.В. Добровский В.К. [10]	До матеріальних активів відносяться немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) і утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більшого одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб або здається в оренду іншим особам (с. 165)

1	2	3
10	Завгородний В.Н. [12]	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) і утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам (с. 248)
11	Золотогоров В.Г. [13]	Активи нематеріальні – умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, інших аналогічних майнових прав, визнаних об'єктом права власності конкретної фізичної або юридичної особи, які приносять йому дохід (с. 16)
12	Краснова Л.Н. Шалашова Н.Т. Ярцева Н.М. [14]	Нематеріальні активи – частина позаоборотних активів організації, до якої відносять об'єкти, які не мають матеріально-речової структури, що належать організації за правом власності, які використовуються нею у виробничих цілях протягом тривалого періоду, які приносять дохід і оформлені відповідно вимогам законодавства (с. 148)
13	Пипко В.А. Булавина Л.П. [16]	Нематеріальні активи – нова, облікова категорія, яка включає об'єкти довгострокового користування, які не мають фізичної основи, але мають вартісну оцінку і приносять дохід (с. 243)
14	Покропивний С.Ф. [11]	Нематеріальні активи – це категорія, яка виникає внаслідок володіння правом на об'єкти інтелектуальної власності або на обмежені ресурси та їхнього використання в господарській діяльності з отриманням доходу (с. 137)
15	Сопко В.В. [17]	Під нематеріальними активами розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, які визначаються об'єктом права власності конкретного підприємства (господарства) (с. 329)
16	Ткаченко Н.М. [18]	Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та контролюються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, для адміністративних потреб чи надання в оренду іншим юридичним чи фізичним особам (с. 98)
17	Чебанова Н.В. Василенко Ю.А. [19]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам (с. 332)

Розглянувши табл. 1, встановлено, що більшість авторів трактує нематеріальні активи, як немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року. Проте існують й інші розуміння цього терміну, відповідно до яких нами виділено шість критеріїв групувань (табл. 2).

За даними табл. 2. незважаючи на те, що за роки незалежності в Україні проведено колосальну роботу з реформування системи бухгалтерського обліку, досі ще не існує єдиного підходу до визначення поняття “нематеріальні активи”. Вищенаведені автори не додержуються єдиної думки щодо визначення поняття “нематеріальні активи”, оскільки підходять до цього з дещо різних позицій.

Так, 21 % авторів (Ф.Ф. Бутинець, В.Н. Завгородній, Н.В. Грабова, В.К. Добровський, Л.І. Гаврилюк, Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко, Н.М. Ткаченко, В. Букур) виходять з властивих нематеріальним активам рис, зокрема, це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та приносить дохід. Проте ми дещо незгодні з тим, що нематеріальний актив може бути ідентифікованим, тобто відокремленим. “Ідентифікований предмет” – це предмет, який може бути розпізнаним як самостійна одиниця, тобто може розпізнаватися в ряді інших активів, мати свої, тільки властиві йому ознаки і характеристики. Проте всі активи, що числяться на балансі підприємства, не є відокремленими від цього підприємства, а все, що розглядається окремо, не може бути активом цього підприємства (і нематеріальним у тому числі). Отже, уточнення “може бути ідентифікованим” в цьому визначенні є недоречним.

Інші 12 % авторів, (В.В. Сопко, В.В. Бойко, В.Г. Золотогоров, видавництво бібліотеки “Фактора”) виходять із складових нематеріальних активів, вони вважають, що нематеріальний актив виступає об’єктом промислової та інтелектуальної власності та інших аналогічних майнових прав.

Окрема група авторів (В.А. Пипко, Л.Н. Булавіна, С.Ф. Покропивний, Л.Н. Краснова, Н.М. Ярцева, Н.Т. Шалашова) (9 %), відносять нематеріальні активи до категорії, що включає об’єкти довгострокового використання і виникає внаслідок володіння правом на ці об’єкти. Вважаємо, що таке твердження не повністю розкриває зміст досліджуваного поняття, адже в ньому не зазначається визначальна характеристика нематеріальних активів – їх невідчутна, ідеальна форма.

Ми погоджуємося з твердженням групи авторів (І.К. Бирюкова, А.В. Кодрянський, І.А. Белобжецький, В.Ю. Бакшинскас, С.А. Ніколаєва, М.Ю. Скапенкер), які визначають нематеріальні активи як довгострокові вкладення, що не мають матеріальної форми, але приносять дохід, до якого слід внести відповідні уточнення.

Слід зазначити, що практично всі автори підкреслюють тривалий термін використання даного активу, а саме більше одного року або операційного циклу, однак в сучасних умовах господарювання використовується значна кількість невідчутних немонетарних активів, які можна віднести до нематеріальних, які мають строк корисного використання менше одного року.

На основі проведеного вище аналізу нами запропоноване наступне визначення: *нематеріальні активи* – це оборотні та необоротні немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, є об’єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав, визнаних об’єктом права власності конкретної фізичної або юридичної особи, які утримуються на підприємстві для отримання майбутніх економічних вигід.

Основною відмінністю запропонованого визначення від існуючих, наприклад, від наведеного в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, є виділення оборотних нематеріальних активів, що зумовлю формування відповідного методологічного забезпечення обліку таких об’єктів – окремих рахунків, методів оцінки і визнання, списання при вибутті, відображення в звітності тощо.

Для подальшого розкриття питання сутності та обліку нематеріальних активів, які розглядаються в навчально-практичній літературі, виділено основні питання, які розглядаються в літературних джерелах (табл. 3).

Таблиця 3. Питання щодо обліку нематеріальних активів, що розглядаються в навчально-практичній літературі

№ з/п	Питання, що розглядалися	Підручники, посібники та інша навчально-практична література з бухгалтерського обліку									
		Бутинець Ф.Ф.	Сопко В.В.	Чабанова Н.В.	Ткаченко Н.М.	Пушикар М.С.	Букур В.	Загородній В.Н.	Грабова Н.Н.	Труш В.Е.	Башикинскас В.Ю.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Поняття нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Класифікація нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-
3	Документування нематеріальних активів	+	+	-	+	-	+	-	-	-	+
4	Визнання та оцінка нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+
5	Облік придбання нематеріальних активів	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+
6	Облік переоцінки нематеріальних активів	+	-	+	+	+	-	+	+	-	-
7	Облік зменшення корисності нематеріальних активів	+	-	+	+	-	-	+	-	-	-
8	Облік вибуття нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+
9	Синтетичний облік нематеріальних активів	+	-	+	-	+	+	+	+	+	+
10	Аналітичний облік нематеріальних активів	+	-	-	-	+	+	+	+	-	+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
11	Амортизація нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+
12	Інвентаризація нематеріальних активів	+	-	-	+	-	-	-	+	-	-
13	Відображення даних в реєстрах обліку та у фінансовій звітності	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-

Проаналізувавши питання щодо обліку нематеріальних активів у навчально-практичній літературі, можна зробити висновок, що найбільша увага приділяється таким питанням як поняття нематеріальних активів – всі автори, класифікація нематеріальних активів (90 %), визнання та оцінка нематеріальних активів (90 %), облік вибуття нематеріальних активів (90 %), амортизація нематеріальних активів (90 %), облік придбання нематеріальних активів (80 %) та синтетичний облік нематеріальних активів (80 %).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що у поглядах дослідників відсутня єдність стосовно сутності нематеріальних активів. Їх погляди значною мірою не співпадають з поняттям, розкритим в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, потреби ж практики в умовах розвитку постіндустріальної економіки зумовлюють необхідність зміни позиції стосовно поняття “нематеріальні” активи.

Така невизначеність також сприяє зростанню розриву між ринковою та балансовою вартістю активів підприємства, зумовлює неможливість достовірного відображення нематеріальних активів в бухгалтерському обліку підприємств.

Нами запропоновано наступне визначення: *нематеріальні активи* – це оборотні та необоротні немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, є об’єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав, визнаних об’єктом права власності конкретної фізичної або юридичної особи, які утримуються на підприємстві для отримання майбутніх економічних вигід.

Актуальним напрямом подальших досліджень є удосконалення методики контролю за використанням нематеріальних активів, які внаслідок їх невідчутності та ідеальної природи зумовлюють необхідність формування спеціальних методик, відмінних від існуючих методик контролю фізичних активів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бакшинская В.Ю., Николаева С.А., Скепенкер М.Ю.* Нематериальные активы: Правовое регулирование, учет, налогообложение. – М.: “Аналитика-Пресс”, 1998. – 137 с.
2. *Балакирева Н.М.* Нематериальные активы: учет, аудит, анализ. Учебное пособие. – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 416 с.

3. *Белобжецкий И.А.* Бухгалтерский учет и внутренний аудит. – В 2-х частях. Ч I. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 128 с. (Библиотека журнала “Бухгалтерский учет”)
4. *Бирюкова И.К. Кодрянский А.В.* Бухгалтерский учет в Украине. – К.: Товариство “Знання”, КОО, 1998. – 408 с.
5. Библиотека “Фактора”. Нематеріальні активи: податковий та бухгалтерський облік: Методичний посібник. – Х.: Фактор, 1998. – 192 с.
6. *Бойко В.В.* Економіка підприємств України: Навчальний посібник. – 2-е вид., переробл. і доп. – Дніпропетровськ. Національна гірнична академія України, 2002. – 535 с.
7. *Букур В.* Некоторые проблемы определения состава и учета поступления нематериальных активов // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2 (24). – С. 197-202
8. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.
9. *Гаврилюк Л.І.* Економіка підприємства: Навчально-Методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 152 с.
10. *Грабова Н.Н., Добровский В.К.* Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях: Учеб. пособие для студентов вузов / Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
11. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного – вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 428 с.
12. *Загородний В.Н.* Бухгалтерский учет в Украине (с исполз. нац. стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – 5-е изд. доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2002. – 847 с.
13. *Золотогоров В.Г.* Энциклопедический словарь по экономике. – Минск “Полымя”, 1997. – 571 с.
14. *Краснова Л.Н., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М.* Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Юристь, 2001. – 550 с.
15. П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”
16. *Пипко В.А., Булавина Л.П.* Настольная книга бухгалтера и аудитора. – 2-е изд., доп. / Под ред. академика Н.В.Бондаренка. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 592 с.
17. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік. Навч. Посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
18. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік па підприємствах України: Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2001. – 784 с.
19. *Чебанова Н.В., Василенко Ю.А.* Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Академія, 2002. – 672 с.

Таблиця 2. Аналіз дефініцій поняття “нематеріальні активи”

№ з/п	Критерії групування	Бутинець Ф.Ф.[8]	Завгородній В.Н.[12]	Сопко В.В.[17]	Грабова Н.В.[10]	Бирюкова И.К.[4]	Бойко В.В.[6]	Гаврилюк Л.І.[9]	Пішко В.А.[16]	Башкинская В.Ю.[1]	Краснова Л.Н.[14]	Видаєн. “Фактора” [5]	Чебанова Н.В.[19]	Ткаченко Н.М.[18]	Покропівний С.[11]	Белобжецький И.А.[3]	Золотогоров В.Г.[13]	Букур В.[7]
1	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+
2	Можуть бути ідентифіковані та приносять дохід	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+
3	Довгострокові вкладення, які не мають матеріальної форми	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-
4	Як об’єкти промислової та інтелектуальної власності, інші аналогічні майнові права	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-
5	Категорія, яка включає об’єкти довгострокового використання і виникає внаслідок володіння правом на ці об’єкти	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	+	-	-	-
6	Утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року	+	+	-	+	-	-	+	-	+	+	-	+	+	-	-	-	+