

Рилєєв С.В., к.е.н., доцент,
Романчук А.Л., к.е.н.,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку

У статті розглянуто поняття «нематеріальні активи», об'єкти їх обліку, які містяться у вітчизняних та міжнародних стандартах. Систематизовано та узагальнено нормативно-правові акти, які регулюють порядок створення, придбання, захисту прав та обліку об'єктів нематеріальних активів у формі інтелектуальних та інноваційних інвестицій. Запропоновано удосконалення законодавчого комплексу, щодо регулювання господарських відносин, стандартизації та обліку нематеріальних активів.

Ключові слова: законодавство, міжнародні стандарти фінансової звітності, нематеріальні активи, інновації, промислова власність, авторське та суміжне з ним право, інвестиції, об'єкти обліку, гудвіл, об'єднання бізнесу.

В статье рассмотрено понятие «нематериальные активы», объекты их учета, которые содержатся в национальных и международных стандартах. Систематизировано и обобщено нормативно-правовые акты, которые регулируют порядок создания, приобретения, защиты прав и учета объектов нематериальных активов в форме интеллектуальных и инновационных инвестиций. Предложено усовершенствование законодательного комплекса, регулирующего хозяйственные отношения, стандартизацию и учет нематериальных активов.

Ключевые слова: законодательство, международные стандарты финансовой отчетности, нематериальные активы, инновации, промышленная собственность, авторское и смежное с ним право, инвестиции, объекты учета, гудвил, объединение бизнеса.

The article deals with the concept of intangible assets and their accounting entity included in domestic and international financial reporting standards. The regulatory and legislative acts standardizing the order of formation, acquisition and protection of rights and accounting entity of intangible assets in the form of intellectual and innovative investments have also been systematized and generalized. The law complex improvement concerning the economic relations regulation, standardization and intangible assets accounting has been offered.

Key words: laws, International Financial Reporting Standards, intangible assets, innovations, industrial property, copyright and related rights, investments, accounting entity, goodwill, business Combination.

Постановка проблеми. Важливим фактором розвитку постіндустріальної економіки є розширення використання інтелектуальної власності, яка становить нематеріальні активи підприємства. У розвинених країнах частка нематеріальних активів у балансовій вартості підприємств дорівнює або перевищує частку матеріальних активів. Якщо це співвідношення порушується, підприємство не може забезпечити свою конкурентоспроможність.

Зростання питомої ваги та обсягів нематеріальних активів вимагає удосконалення організації їх обліку, в якій важливого значення набуває процес прийняття їх на облік, оцінка, визнання, класифікація тощо.

У розробці прогнозних показників стратегії розвитку підприємства важливим фактором є достовірна оцінка вартості нематеріальних активів, оскільки від неї залежить визначення ринкової вартості підприємства, розміру амортизаційних відрахувань, бази оподаткування, собівартості продукції, страхової вартості та інших показників, на базі яких здійснюється прогноз ефективного стратегічного плану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тема нематеріальних активів достатньо широко висвітлена у науковій та навчальній літературі. Багато робіт було присвячено різним об'єктам, цілям, операціям з нематеріальними активами. Проте відсутня систематизація законодавчої бази, яка регулює створення об'єктів нематеріальних активів (інноваційної та інтелектуальної діяльності), їх класифікацію та постановку на облік, охорону прав тощо.

Окремі аспекти щодо нормативно-правового регулювання господарських відносин, стандартизації та обліку нематеріальних активів висвітлені у монографіях вітчизняних та зарубіжних дослідників, зокрема Т.В. Давидюк, І.В. Замули, С.Ф. Легенчука [5], І.Ф. Ковалю [10], Л.М. Котенко та Т.В. Польової [11], Л.М. Осмятченко [12], В.М. Дибби [6], В.Д. Кіслова [9], М.М. Пучкова [13], Б.О. Вороніна, М.В. Грачова, О.О. Корнева [7], Р. Рейлі та Р. Швайса [14], Р.С. Каплана та Д.П. Нортон [8], Дж.Р. Хітчнера [15] та ін.

Постановка завдання. Метою статті є систематизація, групування та узагальнення вітчизняних та зарубіжних нормативно-правових актів, які регулюють господарські відносини, стандартизацію та облік нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу. Новий виток суттєвих змін, який

розпочався з реформуванням податкового законодавства, вимагає від керівників, включаючи бухгалтерів, аудиторів і аналітиків, вчасного та швидкого реагування на них чинного законодавства. На сучасному етапі розвитку ринкової економіки в Україні це досить складно, тим більше, що часто трапляються суперечності в різних нормативно-правових актах. Зміни стосуються і законодавства, що регулює порядок ведення бухгалтерського й податкового обліку нематеріальних активів на підприємствах України. Особливо актуально це після затвердження та введення в дію Податкового кодексу України.

Зазначимо, що від часу проголошення незалежності України як суверенної держави прийнято цілу низку нормативно-правових актів, які безпосередньо або опосередковано дотичні до юридичної регламентації або методичних рекомендацій щодо створення, охорони прав, господарських відносин, а також обліку нематеріальних активів. До них належить чимало кодексів України, законів України, постанов уряду, наказів міністерств, стандартів, включаючи національні положення (станданти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) тощо.

Нематеріальні активи являють собою специфічний об'єкт бухгалтерського обліку як у міжнародній практиці, так і на Україні (табл. 1).

Крім цього, об'єктом обліку як окремого елемента нематеріальних активів може виступати гудвіл. Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання [4]. Порядок обліку гудвілу у національному та міжнародному законодавстві регулюється відповідно П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [4] та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [1].

Багатогранність різновидів нематеріальних активів, як об'єктів обліку, викликає необхідність систематизації та узагальнення нормативної бази у сфері господарської діяльності, авторського, винахідницького та патентного права тощо. При цьому, об'єкти нематеріальних активів підприємства є результатом інвестиційної діяльності у сфері інтелектуальних та інноваційних інвестицій, які захищені відповідним законодавством.

Таблиця 1

Об'єкти та поняття «нематеріальні активи» у вітчизняних й міжнародних стандартах бухгалтерського обліку [2, 3]

Джерело	Визначення	Об'єкти (групи) обліку
1. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3]	Нематеріальний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	<ul style="list-style-type: none"> - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); - права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; - інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).
2. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [2]	Нематеріальний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований	<ul style="list-style-type: none"> - комп'ютерне програмне забезпечення; - патенти; - авторські права; - кінофільми; - переліки клієнтів; - права на іпотечне обслуговування; - ліцензії на риболовлю; - квоти на імпорт; - франшизи; - взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками; - лояльність клієнтів; - частка ринку та маркетингові права; - інші об'єкти нематеріальних активів.

Проведений моніторинг нормативно-правової бази дав змогу поділити її на три рівні: загальне законодавство, що включає у себе кодекси України, низку законів України, постанов, указів, наказів; спеціальне законодавство, яке поділено на законодавства у сфері промислової власності та у сфері авторського права і суміжних прав; вітчизняні та міжнародні стандарти (рис. 1).

Варто зазначити, що наведена на рис. 1 нормативно-правова база, яка регулює господарські відносини, стандартизацію та облік нематеріальних активів, може бути доповнена. Наприклад, списання гудвілу, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств

державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності (наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213); обліку об'єктів нематеріальних активів придбання (інтелектуальної власності) на підприємствах, що займаються виробництвом, дистрибуцією та показом (прокатом) кінофільмів (наказ Міністерства культури і туризму України від 02.04.2008 № 353/0/16-08) тощо.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Проведені дослідження в системі чинного вітчизняного законодавства щодо інноваційної діяльності, стандартизації та обліку нематеріальних активів засвідчили, що удосконалення нормативно-правової бази потребує проведення низки заходів, до яких можуть належати:

- подальша гармонізація вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Одними із можливих шляхів досягнення цього є: внесення ознак ідентифікації нематеріальних активів у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; прийнявши вітчизняний П(С)БО на зразок МСФЗ (SIC) 32 «Нематеріальні активи – витрати на web-сайт»;

- узагальнення окремих нормативно-правових актів у єдине законодавство на кшталт Франції (Дослідницький кодекс), Республіки Молдова (Кодекс про науку та інновації) тощо. Створення Інноваційного кодексу у Республіці Білорусь, Російській Федерації, Україні, а також єдиного кодексу для країн СНД активно обговорюється сьогодні;

- розробити методичні рекомендації щодо обліку гудвілу під час придбання та під час приватизації;

- постійне оновлення та удосконалення законодавчої бази, що регулює захист винахідницьких, авторських, ліцензійних та патентних прав тощо.

Запропоновані заходи забезпечать належну систематизацію вітчизняної законодавчої бази облікової системи, її гармонізацію та узгодженість із міжнародними стандартами фінансової звітності, що сприятиме належній організації, веденню та відображенню у фінансовій звітності об'єктивної й неупередженої інформації про нематеріальні активи.



Рис. 1. Законодавство, що регулює господарські відносини, стандартизацію та облік нематеріальних активів.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_006.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : затв. постановою Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс] : затв. постановою Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 р. № 163. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=293533&stind=11.
5. Давидюк Т.В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку : монографія / Давидюк Т.В., Замула І.В., Легенчук С.Ф. ; під ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т, 2009. – 480 с.
6. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія / В.М. Диба. – К. : Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана, 2008. – 288 с.
7. Экономико-правовые аспекты оценки и учета объектов интеллектуальной собственности в сельском хозяйстве : [монография] / Б.А. Воронин, М.В. Грачев, А.А. Корнев, Е.А. Филимонов. – Екатеринбург : Уральская гос. с/х академ. – 124 с.
8. Каплан Р. С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты : монография / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон ; пер. с англ. М. Павлова. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.
9. Кислов Д.В. Учет нематериальных активов : монография / Д.В. Кислов. – М. : Главбух, 2007. – 128 с.
10. Коваль І.Ф. Захист прав у сфері промислової власності: проблеми законодавчого забезпечення та правозастосування : монографія / І.Ф. Коваль. – К. : Наук.-дослід. ін-т інтелект. власності НАПрН України, Лазурит-Поліграф, 2011. – 320 с.
11. Котенко Л.М., Польова Т.В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку : монографія / Л.М. Котенко, Т.В. Польова. – Харків : Харків. держ. ун-т харч. та торг., 2008. – 175 с.
12. Осмятченко Л.М. Методологія оцінки інтелектуального капіталу : монографія. – К. : КНЕУ, 2012. – 205 с.
13. Пучков Н.Н. Учет и аудит нематериальных активов : монография / Н. Н. Пучков. – М. : Элит, 2011. – 240 с.
14. Рейли Р. Оценка нематериальных активов : монография / Р. Рейли, Р. Швайс; пер. с англ. – [под ред. В. М. Рутгайзера]. – М. : Маросейка, 2008. – 144 с.

15. Хитчнер Р. Дж. Оценка стоимости нематериальных активов : монография / Р. Дж. Хитчнер ; пер. с англ. – [под ред. В. М. Рутгайзера]. – М. : ИД «Квинто-консалтинг», 2005. – 792 с.