

КРИТЕРІЇ ОБЛІКОВОЇ ІДЕНТИФІКАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

CRITERIA FOR ACCOUNTING IDENTIFICATION OF INTANGIBLE ASSETS

В'ячеслав ДИБА,
кандидат економічних наук,
ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана»



Vyacheslav DYBA,
Ph.D. in Economics,
Vadym Hetman Kyiv National Economic University

Розвиток ринкових відносин та формування інноваційної економіки зумовлює потребу ідентифікації критеріїв ефективного функціонування підприємства. З огляду на необхідність систематичного інноваційного розвитку важливим атрибутом успішного функціонування підприємства є активізація використання нематеріальних активів у всіх основних сферах його діяльності. Кількісні та якісні характеристики нематеріальних активів впливають на розвиток та отримання вигоди підприємства та в кінцевому підсумку на інноваційний розвиток країни загалом. Тому в теоретичному та прикладному аспектах актуалізуються питання визначення критеріїв облікової ідентифікації нематеріальних активів.

Окремі питання, що відносяться до проблем ідентифікації нематеріальних активів, розглянуті в працях українських та зарубіжних учених, зокрема, таких як: Г.Уманців [1], Л.Городянська [2], О.Зайківський і В.Комаров [3], І.Стоянченко [4], Ф.Гу і Б.Лев [5], І.Старко [6] та Л.Едвінсон [7]. Однак у рамках проведених досліджень залишилися дискусійними питання, що стосуються особливостей ідентифікації нематеріальних активів з економічної та особливо бухгалтерської точки зору. Адже від того, наскільки правильно буде ідентифікований об'єкт інтелектуальної власності, залежить його вартість, облік у відповідних реєстрах, наявність чи відсутність права на амортизацію. Отже, з огляду на їх актуалізацію зазначені вище питання формують мету нашого подальшого дослідження.

Згідно з тлумаченням енциклопедичної літератури ідентифікація (від лат. *indenticus* – тотожний, *facio* – роблю) – це спосіб пізнання, при якому встановлюється подібність об'єктів шляхом знаходження спільного та відмінного в їх ознаках.

Центральне місце в обліку нематеріальних активів посідає вибір критеріїв оцінки їх вартості. Загалом під критерієм (гр. *kriterion* – ознака для судження) розуміють ознаку, мірило, еталон, підставу, на основі якої здійснюється оцінювання будь-чого. Під поняттям «оцінка» в економіці розуміють процес вираження господарських цінностей у грошовій формі. Згідно з П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [8] облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Беручи до уваги те, що «джерелом вартості підприємств у сучасних умовах господарювання стає інтелектуальний капітал у формі нематеріальних активів» [9, с. 6], питання ідентифікації і кількісного виміру складових цих активів

потребують нового осмислення з урахуванням стратегічної орієнтації управлінських рішень. У цьому контексті подальшого дослідження потребує не тільки методологічний апарат ідентифікації складових нематеріальних активів, але й ступінь їх кореляції між собою, синергійний ефект їх поєднання з матеріальними активами, якісна та кількісна їх оцінки, формування відповідного механізму впливу отриманих результатів при прийнятті оперативних і стратегічних рішень.

Відповідно до МСФО 38 «Нематеріальні активи» [10] актив задовольняє критерію ідентифікованості в контексті визначення нематеріального активу, коли він:

□ може бути відокремлений від організації для подальшого продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну, або в індивідуальному порядку, або разом з відповідним договором, активом або зобов'язанням;

□ виникає з договірних або інших юридичних прав незалежно від того, чи ці права передаються або відокремлюються від певної організації або від інших прав і обов'язків.

Іншими словами, нематеріальний актив повинен ґрунтуватися на правовій природі його придбання або відчуження. Подібний підхід абсолютно природний для фінансового обліку, який в своїй основі базується на принципі економічної відособленості майна і зобов'язань організації – юридичної особи або групи осіб.

Необхідно підкреслити, що концептуально визнаючи невідчужуваність та обмежену дискретність нематеріальних активів, облікові стандарти розділяють їх на дві кардинально різні групи: ідентифіковані та неідентифіковані нематеріальні активи за ознакою права власності. Ідентифіковані нематеріальні активи можуть ототожнюватися окремо і є самостійними поняттями (патенти, торгові марки та ін.), їх можна створювати власними силами, купувати окремо або як частину групи активів. Неідентифіковані нематеріальні активи неможливо придбати самі по собі, а тільки як частину групи активів або частину всього підприємства.

Слід зазначити, що поділ нематеріальних активів на ідентифіковані та неідентифіковані розкриває різницю між внутрішньою та зовнішньою відчуженістю нематеріального активу від підприємства. Під внутрішньою відчуженістю розуміється те, що актив може бути ідентифікованим, якщо він був створений або придбаний підприємством. Зовнішня відчуженість передбачає, що актив може бути реалізований окремо від інших нематеріальних активів підприємства.

Поділ нематеріальних активів на ідентифіковані та неідентифіковані має право на існування. Проте

У статті обґрунтовано критерії ідентифікації нематеріальних активів. Досліджено та уточнено економічний зміст нематеріальних активів як особливої ресурсу підприємства, основні принципи ідентифікації нематеріальних активів. Оцінено критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів, що вкладені в капітал підприємства, та як таких, що рухаються по стадіях кругообороту капіталу за принципом безперервності діяльності.

The criteria for accounting identification of intangible assets have been substantiated in the article. The economic essence of intangible assets as the special resource of enterprise and main principles of identification of intangible assets have been studied and clarified. The criteria for accounting identification of intangible assets have been estimated as the part of capital of entrepreneur and depending on the stages turnover of the capital according to principles of ongoing activity.

Таблиця 1. Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів, що рухаються по стадіях кругообороту капіталу за принципом безперервності діяльності

Джерело утворення	Форма існування правовідносин	Витратна природа виникнення
<i>Економічна категорія</i>	<i>Правова категорія</i>	<i>Обліково-аналітична категорія</i>
ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ, у тому числі:	ПРАВА ВЛАСНОСТІ, у тому числі:	НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, у тому числі:
Продукти творчої праці	Документи, що встановлюють право інтелектуальної власності (патенти)	Нематеріальні активи, що ідентифікуються
Засоби індивідуалізації	Документи, що встановлюють право на засоби індивідуалізації юридичної особи (торговельні марки, походження товару)	
Інтереси держави та суб'єктів господарювання	Документи, що встановлюють майнові права (ліцензії)	
Знання та вміння спеціалістів	Трудові угоди	Нематеріальні активи, що не ідентифікуються
Сукупна робоча сила	Штатний розпис	
Організаційна структура та система управління підприємством	Статут Посадові інструкції	
Інформаційні ресурси та технології інфраструктури	Службові завдання	
Участь у комерційних партнерствах, холдингах	Угоди комерційного партнерства	
Дистрибуторська мережа	Мережеві угоди щодо реалізації Рекламні договори	
Ділова репутация	Документально підтверджена інформація про відповідність господарської та/або професійної діяльності вимогам законодавства, ділової практики та професійної етики	

вважається неприйнятним сутнісний принцип такого поділу, що закладений в міжнародних та національних стандартах. Згідно зі стандартами загальним правилом є ідентифікація нематеріальних активів з об'єктами інтелектуальної власності, на які видаються спеціальні правові документи, тобто нематеріальний об'єкт визнається бухгалтерським активом при дотриманні двох умов: наявності документа, який однозначно визначає право власності юридичної особи на цей об'єкт, та можливість оцінки витрат на створення даного об'єкту. Ті компоненти нематеріальних об'єктів, що не «вписуються» в бухгалтерську конструкцію визнання об'єктами інтелектуальної власності, відносять до неідентифікованих нематеріальних активів.

Варто зауважити, що практика господарювання дедалі настійніше потребує врахування вартості інтелектуального продукту в економічній діяльності. Конкурентні переваги підприємств усе частіше стають наслідком ефективного використання унікальних за своєю природою факторів нематеріального характеру, які за сьогоденних умов є головним чинником у визначенні ринкової вартості та формуванні високого рівня конкурентоспроможності підприємств. Тому постає проблема, що більшість інтелектуальних активів не ідентифікуються, а тому не відображаються в обліку. Однак бухгалтерський облік як інформаційна база управління економікою повинен відповідати тим реаліям сучасного світу, суть яких зводиться до того, що економіка стрімко ускладнюється в різних вимірах (інформаційному, технологічному, комунікативному).

З огляду на зазначене нині існує нова тенденція в дослідженнях щодо відображення в обліку згаданих нематеріальних активів. Деякі автори, базуючись на вивченні міжнародного досвіду, вважають, що невизнання в обліку нематеріальних активів, які втілюють у собі потенціальні економічні вигоди, призводить до втрати релевантності бухгалтерської інформації, ознакою якої є різниця між балансовою і ринковою вартістю компанії, що постійно зростає.

Аналіз літератури показує, що немає загальних підходів до ідентифікації інтелектуальних ресурсів, пов'язаних із зовнішнім

середовищем та інтелектуальних технологій інфраструктури, проте певні принципи вже напрацьовані. Деякі підприємства за кордоном публікують звіти про інтелектуальний капітал у вигляді додатку до традиційних фінансових звітів, в яких відомості про клієнтів, технології, а також про людські активи надаються у вигляді діаграм і графіків. Крім цього, у звіті демонструється рух до наміченої мети шляхом використання фінансових і нефінансових показників у формі експертних оцінок зовнішнього та внутрішнього середовища організації.

Враховуючи зростання в сучасних умовах важливості інформації та знань, помилковими слід вважати положення бухгалтерських стандартів, які рекомендують оцінювати нематеріальні активи за тими ж правилами, що і матеріальні ресурси.

Слід зазначити, що в конкретний момент часу підприємство володіє інтелектуальними ресурсами, які можна об'єднати у дві принципівні групи:

- 1) інтелектуальні ресурси, що рухаються по стадіях кругообороту капіталу та приносять економічну вигоду;
- 2) інтелектуальні ресурси, що вкладені в капітал підприємства.

Виходячи з того, що весь інтелектуальний капітал поділяється на функціонуючий та вкладений, пропонується виділити два підходи до облікової ідентифікації нематеріальних активів:

1. Ідентифікація та визнання в бухгалтерському обліку компонентів функціонуючого інтелектуального капіталу підприємства (**табл. 1**). За такого підходу (відповідає ПСБО 8) ідентифікованими можуть бути лише ті нематеріальні активи, які є інтелектуальними продуктами, що виступають об'єктом прав інтелектуальної власності, на які надаються спеціальні правоустановчі документи. Варто зауважити, що за такого підходу відбувається нівелювання інтелектуального капіталу до звичайної для індустріальної економіки бухгалтерсько-юридичної моделі матеріальних активів.

2. Ідентифікація та визнання в бухгалтерському обліку компонентів вкладеного інтелектуального капіталу підприємства, що створює додану вартість (**табл. 2**). Розв'язання цієї проблеми пов'язано з необхідністю удосконалення порядку

Таблиця 2. Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів, що вкладені в капітал підприємства

Джерело утворення	Форма існування правовідносин	Витратна природа виникнення
ВНЕСКИ УЧАСНИКІВ ДО ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ, в тому числі:	ВИКЛЮЧНІ ПРАВА НА ОДЕРЖАННЯ ВИГОД У МАЙБУТНЬОМУ	ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ТА КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ У НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, у тому числі:
Внески у розвиток знань, навичок та вмінь спеціалістів	Договори з навчальними закладами	Витрати на навчання та підвищення кваліфікації персоналу
	Договори з кадровими агенціями	Витрати на набір персоналу
Внески у формування кадрової політики	Договори з кадровими агенціями	Витрати на пошук персоналу
	Трудові контракти зі спеціалістами по кадрах	Витрати на атестацію персоналу
Внески у формування корпоративного духу	Трудові контракти Договори, пов'язані з проведенням корпоративного заходу	Витрати на організацію корпоративних заходів
Внески у розвиток організаційної структури та системи управління бізнесом	Штатний розпис та посадові інструкції Положення про оплату праці	Стимулюючі виплати в системі оплати праці та інші витрати, пов'язані з розвитком організаційної структури та системи управління
Внески в інформаційні ресурси і технології	Договір на виконання технологічних робіт	Витрати на виконання технологічних робіт
Внески в електронні мережі	Майбутні права на електронні мережі, що впливають із договору з оператором зв'язку	Витрати на підключення до електронних мереж
Внески у розвиток дистрибуторської мережі розповсюдження продукції	Договори з рекламними агенціями Договори по організації зустрічей	Витрати на рекламу Представницькі витрати Витрати на лобювання інтересів підприємства
Внески у підтримання та розвиток ділових зв'язків	Установчі документи об'єднань, партнерств, холдингів Договори по організації зустрічей	Вступні та членські внески у професійні об'єднання Представницькі витрати Комісійні витрати
Внески у ділову репутацію	Договори з рекламними агенціями Договори зі страховими організаціями	Рекламні витрати Витрати на страхування професійної відповідальності та захист ділової репутації
Внески у розробку інноваційних бізнес-ідей	Договір на виконання НДДКР Трудовий договір та службове завдання	Витрати на виконання НДДКР
Внески в інтелектуальні продукти	Договір з агентом на отримання правовстановлюючих документів на інтелектуальні продукти Трудовий договір та службове завдання	Витрати, пов'язані з отриманням правовстановлюючих документів на інтелектуальні продукти
Внески у засоби індивідуалізації юридичної особи	Договір з агентом на отримання правовстановлюючих документів на засоби індивідуалізації Трудовий договір та службове завдання	Витрати, пов'язані з отриманням правовстановлюючих документів на засоби індивідуалізації

розподілу витрат підприємства на трансакційні витрати і капітальні вкладення в нематеріальні активи, а також порядку капіталізації витрат діяльності, що пов'язані з нематеріальними активами.

Наведені підходи дозволяють ідентифікувати інтелектуальний капітал підприємства як складову власного капіталу через зміну структури та вартості інтелектуальних ресурсів, що вкладені та рухаються по стадіях кругообороту капіталу у формі нематеріальних активів.

Загалом нематеріальний об'єкт може стати активом лише при умові його ідентифікації та використання з прибутком. Прибуток від використання нематеріального об'єкту може бути отриманий:

1. У ході використання нематеріального об'єкту власником. У такому випадку виникає необхідність визначення економічної ефективності, оскільки абсолютна величина прибутку не може повністю характеризувати результат використання і надавати основу для оцінки об'єкта та визнання його активом. Це пов'язано як із фактором часу (строк окупності витрат), так і з фактором співвідношення витрат на розробку та очікуваних результатів від реалізації за визначений період. Результат може виявлятися у виробника (зниження собівартості одиниці продукції) або в користувача за рахунок підвищення якості, зміни вихідних характеристик продукції, що може бути враховано в ціні продукції. Мета такої оцінки — визнання активу

для бухгалтерського та податкового обліку. Актив може бути визначений як постійний, на який нараховується амортизація, або поточний, який відноситься на собівартість продукції.

2. У результаті купівлі-продажу прав на об'єкти інтелектуальної власності або ліцензій на їх використання. Для цього випадку характерним є визначення результату використання цього об'єкту в покупця за розрахунковий строк корисного використання або на строк дії ліцензії та визначення на цій основі ціни продукту. Особливістю такого випадку є те, що розрахунок вартості ведеться виходячи з умови найкращого використання в покупця, який може забезпечити вказані умови. Мета визначення вартості — встановлення ціни, розрахунок прибутку та відповідного податку.

3. При наданні та отриманні пільг (франшизи) при розподілі майнових та немайнових прав у сфері страхового бізнесу або франчайзингу (наданні прав дії від імені старшого партнера на його умовах, за наданою технологією, допомогою, пільгами). Тут метою оцінки майнових та немайнових прав є встановлення частки партнерів у бізнесі та розподіл прибутку.

4. У ході винесення судових рішень з питань використання майнових та немайнових прав або інтелектуальної власності. Метою оцінки є визначення розміру компенсації за нанесені збитки при несанкціонованому використанні прав, порушенні майнових та немайнових прав власника, нанесенні втрат діловій репутації підприємства (гудвілу).

При детальному дослідженні питань облікової ідентифікації та оцінки нематеріальних активів встановлено, що відбувається ототожнення природи виникнення та існування нематеріальних та матеріальних активів. Проте для надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про нематеріальні активи підприємства необхідно враховувати різницю, а точніше видову відмінність між нематеріальними та матеріальними активами. Вона полягає в тому, що метою використання матеріальних активів є збільшення кількості товарів, а нематеріальних активів – покращення їх якості. Тобто спрацьовує діалектичний закон переходу кількості в якість, яка і є базисом «економіки знань».

The detailed study of questions concerning accounting identification and valuation of intangible assets determines the identification of intangible and tangible assets nature. However, the attention should be paid to the difference between intangible and tangible assets, which will enable users to meet their decisions using complete, accurate and unbiased information about the intangible assets of the company, particularly the species difference between tangible and intangible assets. Such deference depends on the aim of assets use. The aim of tangible assets use is increase of goods quantity. The aim of tangible assets use is increase of goods quality. The dialectical law of transformation of quantity into quality works and makes the basis for knowledge economy.

На підставі узагальнення викладеного можна констатувати той факт, що питання віднесення та подальшої ідентифікації та оцінки в обліку об'єктів нематеріального характеру залежить від того, яка саме властивість є превалюючою в конкретній ситуації – здатність об'єкту приносити дохід (інтелектуальний капітал), чи наявне позитивне право володіти і розпоряджатися об'єктом (інтелектуальна власність), чи вираження нематеріальних цінностей у грошовій формі (нематеріальні активи).

ЛІТЕРАТУРА

1. Уманців Г. Облікове відображення об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів / Уманців Г. // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2010. – №6. – С. 11-13.
2. Городянська Л. В. Прогнозний аналіз відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – №7. – С. 8-15.
3. Зайківський О. Б. Аналіз нормативно-правових засад щодо забезпечення державних інтересів у сфері інтелектуальної власності при здійсненні міжнародного військово-технічного співробітництва / О. Б. Зайківський, В. О. Комаров, Н. Ю. Білько, М. Г. Бугера // Озброєння та військ. техніка. – 2014. – №2. – С. 53-58.

4. Стояненко І. В. Управління нематеріальними активами підприємства: сучасні реалії та перспективи розвитку // [Електронний ресурс] // Ефективна економіка, 2013. – №7. – Режим доступу до журн.: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2196>.

5. Gu F., B. Lev. *Intangible assets, Measurement, Drivers, Usefulness*, Boston – New York, 2002. – 39 p.

6. Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: авто-реф. дис. ... канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.Є. Старко. – Львівська комерційна академія, 2015. – 20 с.

7. Edvinsson L., Malone M.S. *Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower*. New York, Horper Business, 1997. – 240 p.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджений наказом Міністерства фінансів України; від 28.05.1999 № 137 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

9. Мендрул О. Г. Управління вартістю підприємств: монографія / О.Г. Мендрул. – К.: КНБУ, 2002. – 272 с.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи IASB; Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

REFERENCES

1. Umantsiv H. *Oblikove vidobrazhennya obyektiv intelektual'noyi vlasnosti u skladі nematerial'nykh aktyviv* [Accounting display of intellectual property as intangible assets]. *Derzhavnyy informatsiynyy byuleten' pro pryvatyzatsiyu*, 2010, no. 6, pp. 11-13 [in Ukrainian].

2. Horodyans'ka L.V. *Prohnoznyy analiz vidtvoryuvanykh ekonomichnykh resursiv* [Projected economic analysis of reproducible resources]. *Aktual'ni problemy ekonomiky*, 2013, no. 7, pp. 8-15 [in Ukrainian].

3. Zaykiv's'kyi O.B., Komarov V.O., Bil'ko N.Yu., Buhera M.H. *Analiz normatyvno-pravovykh zasad shchodo zabezpechennya derzhavnykh interesiv u sferі intelektual'noyi vlasnosti pry zdiysnenni mizhnarodnoho viys'kovo-tekhnichnoho spivrobitnytstva* [Analysis of legal and regulatory fundamentals of public interest in intellectual property in the implementation of international military cooperation]. *Ozbroyennya ta viys'k. tekhnika*, 2014, no. 2, pp. 53-58 [in Ukrainian].

4. Stoyanenko I.V. *Upravlinnya nematerial'nyimi aktyvami pidpryyemstva: suchasni realiі ta perspektyvy rozvytku* [Managing intangible assets of the enterprise: modern realities and prospects of development]. *Efektivna ekonomika*, 2013, no. 7. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2196> [in Ukrainian].

5. Gu F., Lev B. *Intangible assets, Measurement, Drivers, Usefulness*. Boston – New York, 2002. 39 p.

6. Star'ko I.Ye. *Oblik i kontrol' nematerial'nykh aktyviv v systemi upravlinnya diyal'nisty pidpryyemstva* [Accounting and control of intangible assets in the management of the enterprise]. *L'viv's'ka komertsyina akademiya*, 2015, 20 p. [in Ukrainian].

7. Edvinsson L., Malone M.S. *Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower*. New York, Horper Business, 1997, 240 p.

8. Provision (Standard) of accounting no. 6 "Correction of errors and changes in the financial statements" approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 28.05.1999 no. 137 (as amended). Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> [in Ukrainian].

9. Mendrul O.H. *Upravlinnya vartisty pidpryyemstv* [Cost Management of a company]. Kyiv, KNBU, 2002, 272 p. [in Ukrainian].

10. International Accounting Standard 38 (IAS 38). *IASB intangible assets; International Document of 01.01.2012*. Available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

Стаття надійшла до редакції 06.06.2016.

UKRAINIAN JOURNAL ЕКОНОМІСТ

Український журнал
«ЕКОНОМІСТ»
з 2011 року
представлений
у міжнародній економічній
наукометричній
базі RePEc.

У зв'язку
з розширенням
розміщення публікацій
в RePEc з 2013 року
змінюються вимоги
до змісту статей.
Уважно слідкуйте
за інформацією в наступних
номерах журналу і на сайті
<http://ua-ekonomist.com>