

УДК 657 (075.8)

Ігліна З.О.

**ВИЗНАЧЕННЯ «НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ» В УМОВАХ
ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ**

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев,

Васильковская, 90-а, 03022

Iglina Z.O.

**DEFINITION “INTANGIBLE ASSETS” IN TERMS OF IMPLEMENTATION
OF IFRS AND CONCEPTUAL FRAMEWORK OF FINANCIAL REPORTING**

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv,

Vasylkivska Str., 90-a, 03022

Анотація. У статті досліджено теоретичні засади визначення нематеріальних активів, особливості їхнього трактування в обліку в умовах застосування МСФЗ та відповідно до вимог Концептуальних основ фінансової звітності. Розглянуто складові нематеріальних активів у широкому значенні. Визначено сутність та місце нематеріальних активів серед ресурсів компанії. Встановлено, що однозначне тлумачення нематеріальних активів усіми користувачами інформації сприятиме підвищенню якості обліково-аналітичної інформації про них у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Ключові слова. Нематеріальні активи, нематеріальні ресурси, інтелектуальний капітал, обліково-аналітична інформація.

Summary. The theoretical principles of definition “intangible assets”, speciality of understanding of this definition in terms of of implementation of IFRS and Conceptual framework of financial reporting are disclosed. Constituents of intangible assets in wide

sense are found. The nature and role of intangible assets as a part of company's resources are defined. Improvement of quality of accounting information as a consequence of univocal understanding of intangible assets is highlighted.

Key words: intangible assets, intangible resources, intellectual capital, accounting and analytical information.

Вступ. Нематеріальні активи завжди відігравали певну роль у діяльності компаній, проте саме систематичне управління нематеріальними активами є значним фактором конкурентної сили підприємства. З метою розуміння нематеріальних активів як об'єкта обліку, правильного відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності виникає потреба у дослідженні сутності та теоретичних принципів розкриття змісту поняття «нематеріальні активи», адже саме з тлумачення поняття «нематеріальний актив» починається його облік. Дане визначення повинне однозначно сприйматися та трактуватися як бухгалтером, так і будь-яким користувачем фінансової звітності. Особливо це важливо в умовах переходу та застосування МСФЗ та Концептуальної основи фінансової звітності.

Огляд літератури. Критичний огляд наукової літератури показав, що серед науковців немає єдиного підходу до трактування змісту економічної категорії «нематеріальні активи» та «нематеріальні ресурси». Вагомий внесок у дослідження сутності нематеріальних активів зробили науковці Б.Лев [1], Л. Едвінсон [2], Р. Грант [3], К.Е. Свейбі [4], В.Д. Базилевич [5], Н.М. Бразілій [6], І.М. Лепетан [7]. Одночасно, нематеріальні активи є важливою обліково-аналітичною категорією, зміст якої у сучасних умовах можна розкривати тільки у відповідності до вимог МСФЗ та Концептуальних основ. Теоретичні підходи до розкриття змісту обліково-аналітичної категорії «нематеріальні активи» досліджено в роботах С.Ф.Голова [8], В.Г.Швеця [9], Г.П.Голубничої [10;11]. У концептуальній основі фінансової звітності усі активи розглядаються як

економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує [22].

Виклад основного тексту. В сучасній економіці вартість товарів, послуг та компаній створюється не тільки за рахунок матеріальних активів, а і переважно за рахунок усіх видів знань – нематеріальних активів. Результат, який отримується від традиційних факторів, таких як праця, земля і капітал, все більше залежить від ефективного використання знань та управління цими знаннями. Науковці вважають, що нематеріальні активи у широкому сенсі включають:

- 1) Нематеріальні активи з точки зору бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» + П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»);
- 2) Інтелектуальний, людський та організаційний капітал (науковці Нілі, Каплан, Нортон, Свейбі, Едвінсон);
- 3) Інформацію, дані з точки зору інформаційних та комунікаційних технологій;
- 4) Людський, соціальний та культурний капітал з точки зору соціології (науковці Бордеу, Грановетр).

Нематеріальні активи у широкому сенсі мають характеристики, які відрізняють їх від інших активів:

- 1) Їх неможливо побачити (вони не мають фізичного втілення) але одночасно вони і немонетарні.
- 2) Їх може використовувати одночасно необмежена кількість людей без зменшення їхньої корисності (наприклад, технологія або програмне забезпечення).
- 3) Нематеріальні активи поділяються на ті, що можна продати (визнаються нематеріальними активами з точки зору бухгалтерського обліку) та ті, що неможливо продати (внутрішньогенеровані нематеріальні активи, не є об'єктом бухгалтерського обліку).

4) Невизначеність та ризиковість (використання нематеріальних активів завжди пов'язано з ризиками та невизначеністю).

Аналіз специфіки бухгалтерського розуміння сутності нематеріальних активів (тобто нематеріальних активів як обліково-аналітичної категорії), дає можливість виділити перелік критеріїв відповідно до яких розкривається зміст цього складного поняття. Правила (способи) формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них визначені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи», МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості». Відповідно до вимог П(с)БО 8 та МСФЗ (IAS) 38 нематеріальний актив визнається активом, якщо він має: специфічні властивості: 1) є немонетарним активом; 2) не має матеріальної (фізичної) субстанції та властивості довгострокових активів: 1) строк корисного використання тривалістю понад 12 місяців або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців; 2) здатність переносити на вироблену продукцію (товари, роботи, послуги) частину своєї вартості; 3) можливість ідентифікації; 4) підконтрольність компанії. Між тим, як зауважує Голубнича Г.П., «нова парадигма європейської системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яка вже впроваджується у стандарти та практику бухгалтерської діяльності, заснована на засадах глобалізації, гармонізації, конвергенції та стандартизації, і базується не на правилах, а на принципах («principle-based-approach»). Ці ж принципи повинні бути відповідними принципам організації та функціонування внутрішніх ринків...»[13]

Серед іноземних та вітчизняних вчених не існує єдиної думки щодо визначення поняття нематеріальні активи. Більш того, виникають неспівпадіння між теоретичними визначеннями та практичними реаліями, з якими зіштовхуються компанії. Визначення «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні

активи», «об'єкти інтелектуальної власності» дуже часто використовуються в якості заміни для досліджуваного поняття. В результаті зростаючої кількості визначень з'являються теоретичні та практичні труднощі. Велика кількість вчених не пропонує визначення нематеріальних активів, а лише їхні складові або класифікації.

На думку Б. Лева, поняття «нематеріальні активи», «інтелектуальні активи» та «інтелектуальний капітал» є взаємозамінними, тому що вони «широко використовуються: нематеріальні активи – у літературі з бухгалтерського обліку, інтелектуальні активи – економістами, інтелектуальний капітал – в управлінській та юридичній літературі, але ці поняття мають однаковий зміст: вони мають майбутні економічні вигоди та не мають матеріальної форми» [14]. М. Гронрус вважає, що нематеріальні активи є лише складовою інтелектуального капіталу, яка відображена у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності компанії [15]. Д. Старовік та Б. Марр також описують концепцію, згідно з якою інтелектуальний капітал – це більш широке поняття, ніж нематеріальні активи [16].

Наведемо визначення поняття «нематеріальні активи», наведені у нормативно-правових актах України у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах України

№	Джерело	Нематеріальний актив - це:
1	П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" [17]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
2	МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [18]	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
3	Податковий кодекс України [19]	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності),

		право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.
4	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [20]	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).
5	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України [21]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, не є утримуваними грошима та активами, що мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, та може бути ідентифікований;

Джерело: [Розроблено автором]

Як видно з таблиці 1 визначення поняття нематеріальні активи у П(С)БО 8 та МСБО 38 майже ідентичні у зв'язку з узгодженням міжнародних та вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку. Дуже часто поняття нематеріальних активів звужують лише до тих активів, які визнаються у бухгалтерському обліку та звітності відповідно до міжнародних та вітчизняних стандартів. Отже, будь-який актив, який належить компанії, підконтрольній їй, який не має фізичної або фінансової форми, але здатний приносити майбутні економічні вигоди, є нематеріальним активом. Сукупність таких нематеріальних активів – інтелектуальний капітал компанії. Серед нематеріальних активів виділяються дві підгрупи: ті, які визнаються в бухгалтерському обліку, та ті, які не визнаються (Рис.1).

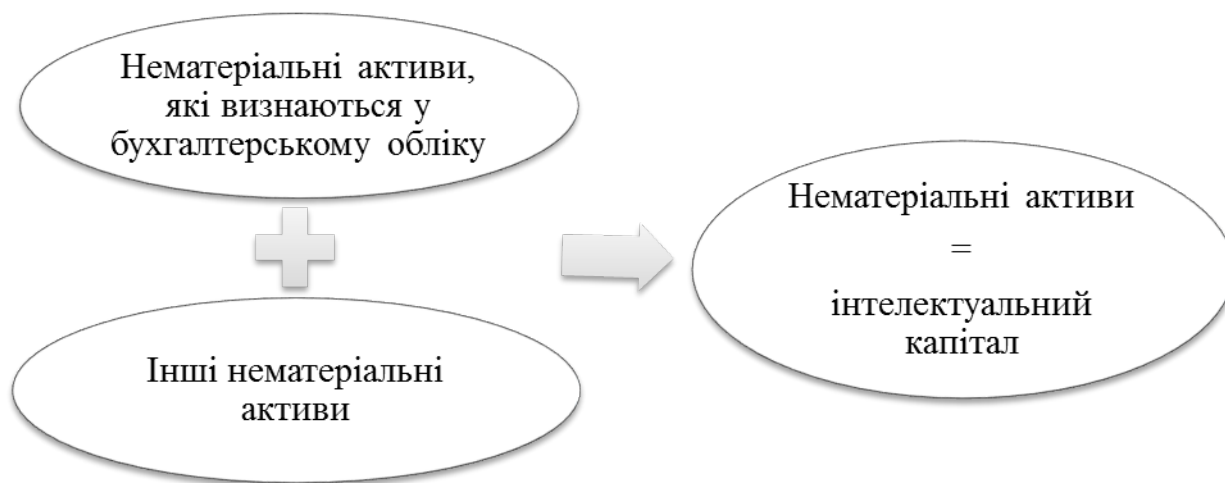


Рис. 1 Складові нематеріальних активів компанії

Таблиця 2

Визначення поняття нематеріальний актив вітчизняними та іноземними науковцями

№	Джерело	Нематеріальний актив – це:
1	Л. Едвінсон [9]	Ідентифікований немонетарний актив, який не має фізичної субстанції, утримуваний для використання в виробництві продукції або наданні послуг, для здачі в оренду або для адміністративних цілей.
2	Б. Лев [6]	Нефізичні джерела вартості, створені інноваціями або відкриттями.
3	Lönqvist, Mettänen [10]	Нематеріальні джерела створення вартості компанії, засновані на здібностях працівників та організаційних ресурсах.
4	Rechtman Y. [11]	Активи, які не мають матеріальної форми, придбані в результаті минулих подій, які можна достовірно оцінити та від використання яких очікуються майбутні економічні вигоди.
5	Bouteiller Ch. [12]	Активи, які виникають в результаті минулих подій, які мають три головні ознаки: не мають фізичної форми, здатні приносити майбутні економічні вигоди, захищені юридично.
6	С.Ф. Покропивний [15]	Категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або на обмежені ресурси та їх використання в господарській діяльності з отриманням доходу.
7	П.Й. Атамас	Затрати установи на заходи, що не створюють

	[16]	матеріальних об'єктів, але тривалий час повинні приносити певну користь від їх використання.
8	В.Д. Базилевич [17]	Об'єкт інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.
9	В.М. Шелудько [18]	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більш як один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим суб'єктам ринку.
10	Бразілій Н.М. [19]	Один із видів ресурсів підприємства, які являють собою різні права і привілеї, в тому числі отримані за рахунок інтелектуальної діяльності об'єкти інтелектуальної власності, що дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигід порівняно з конкурентами.
11	Польова Т.В. [20]	Законодавчо визнані необоротні активи підприємства, у вигляді різних прав, що мають цільове призначення, реальну вартість та здатні приносити їх власникові прибуток або іншу користь.
12	Лепетан І.М. [21]	Вартісно виражені немонетарні активи, об'єкти права власності, які є частиною інтелектуального капіталу підприємства, що створені самостійно або залучені зі сторони та здатні приносити економічну вигоду.

Джерело: [Розроблено автором]

Висновки. Отже, тлумачення поняття «нематеріальні активи» вітчизняними та зарубіжними науковцями мають свої відмінні та спільні риси. Сучасні визначення нематеріальних активів включають такі складові як права доступу до технологій, можливість використовувати інформацію, операційні процедури та процеси тощо. З цього можливо зробити висновок, що розширення меж нематеріальних активів призводить до необхідності створення іншого поняття, ніж таке традиційне, яке включає патенти, програмне забезпечення та торгові марки.

Складність поняття нематеріальних активів полягає у тому, що вони створюють вартість тільки у поєднанні з іншими факторами виробництва.

Література:

1. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. – М.: Квинто-консалтинг, 2009.
2. Edvinsson, L. / Malone, M.S. (1997): Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower, New York: HarperBusiness.
3. Grant, R.M. (1991): The Resourced-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation, in: California Management Review, 33 (3), 1991, с.114 - 135.
4. Свейби
5. Базилевич В.Д. Інтелектуальна власність: Підручник. — К.: Знання, 2006.— 431с.
6. Бразілій Н.М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості) [Текст] автореф. дис. канд. ек. наук: 08.00.09 / Н.М. Бразілій. – Київ, 2007. – 24 с.
7. Лепетан І.М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах [Текст]: автореф.дис. канд.ек.наук: 08.00.09 / І.М. Лепетан. – Київ, 2010. – 19 с
8. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку/Голов С.Ф. -К.: Центр учбової літератури, 2007. -с. 522.
9. Швець
10. Голубничая Г.П. Теоретические аспекты эволюции финансовой отчетности / Голубничая Г.П /Научные труды SWorld, - 2012. Т. 25. № 3. С. 86-91.
11. Фінансова звітність та первинна документація українських підприємств при застосуванні МСФЗ / Голубнича Г., Мельник Т./ Вісник Київського

національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка, - 2013. № 150. С. 29-34.

12. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронне джерело] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

13. Disclosing the registration information and maintenance of a transparency of activity in the conditions /Golubnicha G. / Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка, - 2010. № 118. С. 9-12.

14. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. – М.: Квинто-консалтинг, 2009.

15. Ståhle P., Grönroos M. Knowledge Management (Tietopääoma Yrityksen Kilpailutekijänä). Porvoo: WSOY, 1999

16. Starovic D., Marr B. Understanding Corporate Value: Managing and Reporting Intellectual Capital. Technical Report. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2003.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18 жовтня 1999 р. №242. [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс]// Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс]// Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page - Назва з екрана

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР) [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс]// Режим доступу: 2755-VI. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс]// http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html

21. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів та нематеріальних активів установ банків України: постанова правління НБУ №415 від 05.12.97 р. [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс]// <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>

Науковий керівник: к.е.н., доц. Голубнича Г. П.

Стаття відправлена: 02.12.2015 г.

© Ігліна З.О.