

УДК 657.421.3

АЛЛА УЖВА

*доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування
Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна
e-mail: kot2813028gmail.com*

ПАРАДИГМА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ ПІДПРИЄМСТВА

В статті висвітлено формування теоретично-методичної моделі обліку нематеріальних активів у контексті формування конкурентних переваг підприємства. Розглянуто трактування дефініції «нематеріальні активи» з точки зору наукових поглядів вчених та прийнятої законодавчо-нормативної бази ведення обліку на підприємствах всіх форм власності. Обґрунтовано необхідність визначення їх сутності як сукупності всіх наявних у підприємства прав на різні види власності, які мають певну цінність для суб'єкта господарювання і забезпечують йому можливість отримання вигоди чи доходу.

Ключові слова: облік, нематеріальні активи, конкурентні переваги, інтелектуальний капітал, немонетарні активи.

У процесі виробничої і комерційної діяльності на підприємствах виникає необхідність використання засобів, які не мають речової субстанції, але здатні відігравати особливу роль в процесі одержання прибутку. Серед таких активів особливе місце займають нематеріальні активи, частка яких зростає в майні підприємств, що позначається швидкістю та масштабністю технологічних змін, розповсюдженням інформаційних технологій, інтеграцією міжнародних фінансових ринків. Жорсткість умов конкурентної боротьби як в межах країни, так і на міжнародній арені ставлять нематеріальні активи обов'язковою умовою успішної діяльності та прибутковості підприємств. Протягом останніх років суб'єкти господарювання для здійснення діяльності використовують нематеріальні активи в якості чинника успішної боротьби на ринку товарів та послуг. З урахуванням тенденцій розвитку економіки України, для успішного та ефективного використання нематеріальних активів необхідно впроваджувати принципово нові способи обліку і аналізу. Відкрита глобальна економіка, де одним із основних факторів конкурентоспроможності є диференціація, потребує актуальної інформації, інтелектуальних навичок та впровадження інноваційних технологій на всіх рівнях. Логічним наслідком таких викликів стало стрімке поши-

рення інформаційних ресурсів та закономірний розвиток нематеріальної складової практично в усіх сферах економіки. В сучасних умовах діяльності підприємств все активніше використовуються нематеріальні активи, що пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за умов ефективного використання.

Проблеми бухгалтерського обліку нематеріальних активів та процедури їх оцінювання досліджено у працях багатьох науковців. Вагомий вклад у вирішення та розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку нематеріальних активів внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: І. Бігдан, Л. Мельничук, О. Кантерман, М. Климова, І. Польова, Г. Азгальдов, Сунь Лін, Є. Хендріксен, С. Грей та Б. Нідлз та інші. Дослідження економічного змісту нематеріальних активів є першим етапом у розв'язанні проблем їх ефективного використання та відображення в обліку. Проте, незважаючи на значні напрацювання вчених-економістів, все ж залишаються дискусійними питання щодо трактування, оцінки та порядку відображення нематеріальних активів в обліку. Питання обліку нематеріальних активів на рівні підприємства в умовах набуття нематеріальними активами все більшого значення для забезпечення стабільного функціонування і розвитку поки що недостатньо вивчені та розроблені.

Метою написання статті є висвітлення питання формування теоретико-методичної моделі обліку нематеріальних активів у контексті формування конкурентних переваг підприємства.

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення й розвитку ринкових відносин значною мірою базується на перебудові, вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку та контролю. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків виробничих суб'єктів обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики. Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку і відображення у звітності фінансових і виробничих активів підприємств визначають всебічне осмислення і введення в практику обліку якісно нового виду активів – нематеріальних активів. Бухгалтерський облік як основна система, яка забезпечує прийняття управлінських рішень, повинна мати відповідний методологічний інструментарій для бухгалтерського відображення нематеріальних активів з метою задоволення зростаючих потреб заінтересованих користувачів. В умовах сьогодення конкурентоздатність підприємств України залежить від впровадження науково-технічних досягнень у господарську діяльність, що викликає необхідність обліку окремого виду ресурсів – нематеріальних активів. Облік нематеріальних активів у процесі господарської діяльності є об'єктом пильної уваги економістів та бухгалтерів, що обумовлено відсутністю досконалої практики їх використання та необхідністю забезпечення єдиних підходів до критеріїв визнання.

Є. Брукінг розглядає підприємство як суму матеріальних активів та інтелектуального капіталу, причому під інтелектуальним капіталом він розуміє: ринкові активи, інтелектуальну власність, людські активи, інфраструктурні активи або технології. Стосовно думки автора щодо зіставності категорій, показовим є його визначення: «інтелектуальний капітал – це термін для позначення нематеріальних активів, без яких компанія тепер не може існувати» [2, с. 195]. Отже, бачимо повну взаємозамінність категорій, автор не розмежує ці поняття, більш того, повністю відносить нематеріальні активи до інтелектуального капіталу.

В обліково-аналітичній системі нематеріальні активи визначаються як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Т.М. Банасько сутність нематеріальних активів розглядає в широкому та вузькому аспектах. В широкому розумінні, на її погляд, під нематеріальними активами слід розуміти сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому [1, с. 89]. Такі визначення певним чином характеризують економічну сутність нематеріальних активів, але не є визначальними для віднесення об'єктів до цієї категорії, оскільки нематеріальні активи також можуть міститись у фізичній субстанції. У такому випадку суб'єкт господарювання оцінює, який об'єкт є більш важливим. Якщо матеріальний носій має вартість набагато меншу, ніж вартість самого нематеріального активу, то в обліку визнається об'єкт – нематеріальний актив, а матеріальний актив є лише засобом втілення нематеріального активу, носієм інформації щодо нематеріального активу.

Ведення обліку нематеріального активу пов'язане з тими ж проблемами, що й облік інших довгострокових активів, а саме з визначенням їх первинної вартості, веденням обліку змін у цій вартості в нормальних умовах ділової практики, а також веденням обліку в ситуаціях, коли ця вартість необоротно змінюється на суттєву величину. Розв'язання цих проблем ускладнено характеристиками нематеріальних активів: відсутність у них фізичних ознак робить невловимими свідчення, що підтверджують їх вартість, термін економічного життя, часто їх вартість важко оцінити, а термін корисного життя не підлягає визначенню. Тобто економічні вигоди від використання нематеріальних активів у майбутньому важко виміряти.

Податковий кодекс України трактує нематеріальні активи як право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [4]. Відповідно до П(С)

БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [5]. Аналогічне визначення нематеріальних активів наводиться в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи», згідно з яким нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [3].

В результаті проведеного аналізу наукових поглядів на трактування категорії «нематеріальні активи», ми пропонуємо визначати їх сутність як сукупність всіх наявних у підприємства прав на різні види власності, які мають певну цінність для суб'єкта господарювання і забезпечують йому можливість отримання вигоди чи доходу. Основними компонентами, які характеризують нематеріальні активи, є:

- відсутність матеріально-речовинної структури;
- використання протягом тривалого періоду часу;
- реальна участь в фінансово-економічних процесах, яка виражається в функції впливу на підвищення ефективності діяльності підприємств по досягненню більш високих кінцевих результатів;
- значна міра невизначеності розмірів майбутнього прибутку від їх використання, суттєва роль в інноваційних процесах.

Значна кількість об'єктів не може бути віднесена до складу нематеріальних активів за національними П(С)БО через неможливість їх достовірної оцінки. Це пов'язано з тим, що нематеріальні активи є дуже специфічною категорією, яку досить складно оцінити, що пояснюється наступним:

- не завжди розробка нематеріального активу закінчується позитивним результатом, внаслідок чого при його створенні досить складно виокремити понесені затрати;
- не завжди можливо знайти подібний аналог нематеріального активу для визначення його вартості за ринковим методом;

- не завжди можна достовірно визначити вартість майбутніх доходів, які можна одержати від використання цього нематеріального активу.

З нашої точки зору, економічна сутність нематеріальних активів проявляється саме в тому, що вони є одним із видів ресурсів підприємства, які являють собою різні права і привілеї, що дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигод порівняно з конкурентами. Маючи нематеріальну природу, вони стають відчутними лише в процесі виробництва та реалізації продукції і лише в поєднанні із засобами, предметами праці та робочою силою проявляється ефект від їх використання. Кожен вид нематеріальних активів має бути відображений в обліку на окремому субрахунку, мати свій підхід до обліку, нарахування зносу, списання. Дослідження довели, що важливими особливостями, нематеріальних активів як ресурсів підприємства, які визначають порядок їх обліку є:

- відмінність об'єктів за природою виникнення та сферами використання;
- відсутність матеріальної форми існування;
- складність оцінки та визначення строку корисного використання;
- неможливість відокремлення певних об'єктів нематеріальних активів від іншого майна підприємства;
- високий ступінь невизначеності моменту та величини отримання прибутку від використання.

Таким чином, слід на законодавчому рівні визначити єдиний підхід щодо оцінки нематеріальних активів в залежності від способу їх надходження, терміну корисного використання та майбутніх економічних вигод. Необхідно зазначити, що проблемною є оцінка об'єкта нематеріальних активів, створених підприємством самостійно. З цього приводу запропонуємо два шляхи вирішення питання:

- по-перше, доцільніше було б списувати такі витрати у періодах їх виникнення, оскільки період отримання доходів точно невідомий;
- по-друге необхідно здійснювати їх повну капіталізацію з наступною амортизацією.

Первинна інформація про наявність, стан та рух нематеріальних активів відображається у спеціалізованих реєстрах бухгалтерського обліку, які є юридичним доказом здійснення операцій та використовуються для проведення економічного аналізу і прийняття управлінських рішень. На нашу думку, вдос-

коналення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватись у напрямках посиленого змістовного навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечення відображення всіх особливостей кожного об'єкта права інтелектуальної власності.

Список використаних джерел:

1. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку. Економічні науки. Облік і аудит. 2010. № 8. с.170.
2. Брукінг Є. Нематеріальні активи як чинник підвищення інвесимційної привабливості та вартості підприємств. Сталый розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2011. С. 193-197.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 1 січня 1999 р. (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.com.ua>.
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010р., із змінами, внесеними згідно із законом № 5471-VI від 06.11.2012р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www/nibu.factor.ua>.

References

1. Banasko, T. 2010. Otsinka nematerialnykh aktyviv dlia potreb obliku. Ekonomichni nauky. Oblik i audyt, 8. p.170.
2. Brukinh, Ye. 2011. Nematerialni aktyvy yak chynnyk pidvyshchennia investytsiinoi pryvablyvosti ta vartosti pidpriemstv. Stalyi rozvytok ekonomiky, pp. 193-197.
3. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy». 1999, Rezhym dostupu: <http://www.rada.com.ua>.
4. Podatkoviy kodeks Ukrainy. 2010, Rezhym dostupu: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy». 1999, Rezhym dostupu: <http://www/nibu.factor.ua>.

Ужва А. Н. Парадигма учета нематериальных активов в контексте формирования конкурентных преимуществ предприятия

В статье охарактеризовано формирование теоретико-методической модели учета нематериальных активов в контексте формирования конкурентных преимуществ предприятия. Рассмотрена трактовка дефиниции «нематериальные активы» с точки зрения научных взглядов ученых и принятой нормативно-правовой базы ведения учета на предприятиях всех форм собственности. Обоснована необходимость определения их сущности как совокупности всех имеющих у предприятия прав на различные виды собственности, которые имеют определенную ценность для предприятия и обеспечивают ему возможность получения выгоды или дохода.

Ключевые слова: учет, нематериальные активы, конкурентные преимущества, интеллектуальный капитал, немонетарные активы.

Uzhva A. Paradigm of intangible assets account in the context of competitive advantages of the company

In the article the formation of the theoretical and methodical model of the accounting of intangible assets in the context of the formation of competitive advantages of the enterprise is highlighted. In the process of production and commercial activity at enterprises, it becomes necessary to use means that do not have a substance substance, but can play a special role in the process of obtaining profit. Among such assets, a special place is occupied by intangible assets, the share of which grows in the property of enterprises, which is reflected in the speed and scale of technological changes, the dissemination of information technology, the integration of international financial markets. The accounting of intangible assets in the process of economic activity is the subject of close attention of economists and accountants, due to the lack of a perfect practice of their use and the need to ensure common approaches to recognition criteria.

Conducting the accounting of intangible assets is associated with the same problems as the accounting of other long-term assets, namely, the definition of their primary value, the recording of changes in this value under normal business practice, as well as accounting in situations where this cost is irreversible changes to a significant amount. The solution to these problems is complicated by the characteristics of intangible assets: the lack of their physical characteristics makes elusive evidence that their value, the period of economic life, often their value is difficult to estimate, and the useful life can not be determined.

Key words: accounting, intangible assets, competitive advantages, intellectual capital, nonmonetary assets.

Стаття надійшла до редколегії 28.11.2018 р.