

## ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Проскуріна Н.М., к.е.н., доцент, Сьомченко В.В., викладач, Бондаренко О.М., магістр

*Запорізький національний університет*

У статті розглянуто проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів.

*Ключові слова: нематеріальний актив, група нематеріальних активів, активний ринок, дослідження, розробка, гудвіл, бухгалтерський облік, податковий облік, рахунки.*

Проскуріна Н.Н., Семченко В.В., Бондаренко А.Н. ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ / Запорожский национальный университет, Украина.

В статье рассмотрены проблемы и пути усовершенствования учета нематериальных активов.

*Ключевые слова: нематериальный актив, группа нематериальных активов, активный рынок, исследование, разработка, гудвил, бухгалтерский учет, налоговый учет, счета.*

Proskurina N.N., Syomchenko V.V., Bondarenko A.N. PROBLEMS AND WAYS OF IMPROVEMENT OF ACCOUNT OF IMMATERIAL ASSETS / Zaporizhzhya National University, Ukraine.

Problems and ways of improvement of account of immaterial assets are considered in the article.

*Key words: Immaterial asset, group of immaterial assets, active market, research, development, record-keeping, fiscal accounting, accounts.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Жодне підприємство не працює без використання у виробничій діяльності різних об'єктів нематеріальних активів, наявність яких забезпечує розвиток господарюючого суб'єкта. На сучасному етапі становлення ринкових відносин методика та організація обліку нематеріальних активів обговорюються та є об'єктом пильної уваги економістів не тільки в Україні, але й в усьому світі. Розробка методики правил обліку нематеріальних активів ведеться як на рівні окремих країн, так і міжнародних організацій.

Сьогодні в Україні навряд чи знайдеться якийсь інший феномен у бухгалтерському обліку, який би порівнювався «в протиріччях» з нематеріальними активами та ресурсами. Підприємства зазнають великих збитків насамперед тому, що не можуть скористатися в повному обсязі активами, які не мають матеріальної форми. Основною причиною цього є те, що „нематеріальні активи” ще мало вивчені в Україні [1].

Актуальність теми обумовлена тим, що категорія нематеріальних активів певною мірою є новою для господарської практики України, а також маловивченою і не до кінця розробленою. Поняття "нематеріальні активи" тільки недавно почало застосовуватися в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Його зміст не розкритий достатньою мірою і в діючих документах, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні [2].

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Категорії ресурсів найбільше повно розкрили два відомі американські професори - Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю. Вони виділили п'ять різновидів ресурсів, а саме:

- земля - "даровані блага природи";
- капітал - усі вироблені засоби виробництва;
- фінансовий капітал - гроші й монетарні активи;
- праця - всі фізичні й розумові здатності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів і послуг;
- підприємницькі здатності - здатність підприємця брати на себе ініціативу, приймати основні рішення, прагнення до нового, іти на ризик.

Нематеріальні активи є предметом обговорення багатьох теоретиків і практиків. Серед теоретиків варто згадати зарубіжних учених-основоположників: Свейбі, Каплана, Нортон, Едвінсона; науковців, які досліджували методику використання нематеріальних активів: П. Друкер, Х. Ітамі, І. Нонака, Х. Текеучі, Т. Стюарт, Т. Давенпорт, Р.Джога, В. Матвеева, І. Ткаченко, Ф. Бутинець, О. Кендохов та ін. Серед практиків управління варто відзначити компанії: Skandia AFS, Dow-Chemical, The Canadian Imperial Bank of Commerce, Celemi, Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche, Xerox, Gemini, McKinsey.

Як теоретики, так і практики працюють над масштабним та глибинним вивченням такої економічної категорії, як нематеріальні активи. Кожен з авторів висвітлює свій погляд на нематеріальні активи і своє бачення сутності даної економічної категорії. Однак огляд джерел не дає вичерпного розуміння місця

терміна «нематеріальні активи» в системі широковживаних термінів: "невідчутні активи", "інтелектуальна власність".

### МЕТА РОБОТИ

- розглянути поняття та види нематеріальних активів;
- дослідити основні проблеми обліку нематеріальних активів;
- розглянути основні заходи щодо удосконалення ведення обліку нематеріальних активів.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Європейський вибір жадає від України приведення бухгалтерського законодавства й обліку до бухгалтерських норм і принципів Європейського співтовариства. Відомо, що в економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють значну роль у господарській діяльності підприємств. У нашій державі впровадження нематеріальних активів у процес виробництва тільки починається.

При цьому одна з найголовніших проблем полягає в тому, що в сучасній вітчизняній бухгалтерській науці склалося неправильне розуміння категорії "нематеріальні активи". Це призвело до того, що в П(с)БО 8 "Нематеріальні активи"[2] та в Плані рахунків наведені об'єкти, які насправді такими не є.

Відповідно до п. 4 П(с)БО 8 нематеріальний актив - немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований й 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 або надання в оренду іншим особам.

Тобто, виходячи з визначення нематеріального активу можна виділити наступні його критерії:

- 1) немонетарний актив;
- 2) не має матеріальної форми.

Згідно з п. 4 П(с)БО 19:

Немонетарні активи - всі активи, крім коштів, їхніх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або певної) сумі грошей.

Виходячи з п. 3 П(с)БО 1:

Активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе одержанню економічних вигід у майбутньому.

Виходить, що нематеріальний актив - це ресурс, що не може бути, по-перше, фінансовим капіталом відповідно до першого економічного критерію - "немонетарний актив"; по-друге, згідно з другим критерієм "не має матеріальної форми", не може бути ні землею, ні капіталом.

Таким чином, нематеріальний актив, це ресурс – "праця" або "всі фізичні й розумові здатності людей, які можна застосовувати у виробництві товарів і послуг", і "підприємницькі здатності".

Результатом фізичних і розумових здатностей людини, який не має матеріальної форми й може бути застосований у виробництві товарів і послуг, є інтелектуальний продукт. Інтелектуальний продукт після його державної реєстрації стає інтелектуальною власністю, на яку у фізичних й юридичних осіб виникають права власності, що підтверджується документом про реєстрації (патентом, свідоцтвом, ліцензією на право використання) відповідно до діючого законодавства.

У новому Цивільному кодексі України вказується, що до об'єктів права інтелектуальної власності належать: літературні й художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій віщання; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем; раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин; породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні вказівки; комерційні таємниці.

Із наведеного можна зробити висновок, що до нематеріальних активів належать тільки об'єкти інтелектуальної власності.

Однак якщо уважно розглянути в Плані рахунків рахунок 12 "Нематеріальні активи", його субрахунок і їхній зміст, наведений у П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", можна побачити, що тут наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами. Перелічимо всі ці субрахунки й серед них курсивом (косим шрифтом) виділимо рахунки й об'єкти, які, на нашу думку, помилково включені до нематеріальних активів (табл. 1).

Усі ці "зайві" в нематеріальних активах об'єкти можна об'єднати в одну категорію - "*відкладені витрати*". Проаналізуємо більш докладно таблицю 1.

Таблиця 1 - Структура нематеріальних активів за Планом рахунків та П(с)БО 8

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку по П(С)БО 8
121	<i>Право користування природними ресурсами</i>	<i>Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище й ін.</i>
122	<i>Право користування майном</i>	<i>Право користування земельною ділянкою, право користування будинком, право на оренду приміщення</i>
123	Право на знаки для товарів і послуг	Товарні знаки, торговельні марки, фірмові найменування
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослини, ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції
125	Авторські й суміжні з ними права	Право на літературні й музичні добутки, програми для ЕОМ, бази даних
126	<i>Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи</i>	
127	<i>Інші нематеріальні активи</i>	<i>Право на здійснення діяльності, використання економічних й інших привілеїв</i>

Право користування природними ресурсами (субрахунок 121).

У Цивільному кодексі вказується: "земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які перебувають у межах території України, природні ресурси її континентального шельфу... є об'єктами права власності українського народу" (п. 1, ст. 324). Однак "від імені українського народу право власника здійснюють органи державної влади й органи місцевого самоврядування в межах, установлених Конституцією України" (п. 2, ст. 324).

Відомо, що природні ресурси - матеріальний об'єкт, а право користування ними - це лише дозвіл органів державної влади (ліцензія або рішення органів державної влади), що саме по собі не може бути використане у виробництві, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам, тому не може бути активом. Однак для того, щоб одержати такий дозвіл користуватися природними ресурсами, потрібно сплатити державний збір або вартість ліцензії, тобто понести певні витрати, які в майбутньому, можливо, принесуть прибуток, а можливо й ні. Ці витрати, на нашу думку, у бухгалтерському обліку необхідно відображати не як нематеріальний актив, а як витрати майбутніх періодів на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Так, потрібно враховувати вартість придбання права користування природними ресурсами через рахунки в банках або готівкою: Д-т 39 - К-т 31, 30. А от порядок списання цих витрат доцільно встановити законодавчим актом [3].

Інша справа, якщо мова йде про право користування геологічною й іншою інформацією про природне середовище. У підприємства може бути потреба втримувати об'єкт в активах лише в тому випадку, якщо він має комерційну цінність. Однак якщо цей об'єкт - інформація, то вона має комерційну цінність тільки за умови, якщо доступ до неї обмежений, тобто вона не розголошена і є таємницею.

Тому право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище можна враховувати як комерційну таємницю. У свою чергу, комерційна таємниця відповідно до діючого законодавства є об'єктом інтелектуальної власності, тобто може бути нематеріальним активом.

Право користування майном (субрахунок 122).

Наймодавець передає наймачеві в користування майно за плату на певний строк за договором наймання (оренди). Право користування чужим майном (сервітут, або емфітевзис) може бути встановлене щодо земельної ділянки, інших природних ресурсів (земельний сервітут) або іншого нерухомого майна й виникає з моменту державної реєстрації договору про встановлення сервітуту, або емфітевзиса.

Однак "право" само по собі не є ресурсом ні капітальним, ні трудовим, ні природним, і тому не може бути активом. Право користування - це лише документ, що підтверджує можливість використання об'єктів, і сама можливість не здатна провадити будь-яке благо.

У деяких випадках, установлених законодавством, для того щоб одержати право орендувати майно, необхідно сплатити державний збір за реєстрацію договору оренди. Звичайно, економічні вигоди від витрат на право користування майном очікуються в майбутньому, тому вони повинні займати в бухгалтерському обліку таке ж місце, як і витрати на право користування природними ресурсами.

Захист від несумлінної конкуренції (один з об'єктів субрахунку 124).

Несумлінна конкуренція - це неправомірне використання фірмового найменування, знака для товарів і послуг або будь-якого маркування, а також неправомірне копіювання форми, упакування, зовнішнього оформлення, копіювання, пряме відтворення товару іншого підприємця, самовільне використання його імені; навмисне поширення невірних або неточних свідчень, які можуть зашкодити діловій репутації або майновим інтересам іншого підприємця; одержання, використання, поширення комерційної таємниці, а також конфіденційної інформації з метою заподіяння шкоди діловій репутації або майну іншого підприємця; замовлення, виготовлення, розміщення або поширення юридичними або фізичними особами реклами, що не відповідає вимогам чинного законодавства України й може завдати шкоди громадянам, організаціям або державі. Захист від несумлінної конкуренції може здійснюватися через судові органи.

З позиції бухгалтерського обліку захист прав підприємства через судові органи - це грошові витрати на судочинство, які здійснюються з метою припинення несумлінних дій конкурентів, що в майбутньому може призвести до зменшення прибутку фірми. Однак гроші - монетарний актив, тому не можуть бути нематеріальним активом, оскільки це грошові витрати на забезпечення майбутніх прибутків підприємства (хоча повної впевненості в абсолютному забезпеченні вони не надають), то вони також є витратами майбутніх періодів (відкладені витрати) [4].

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (субрахунок 126).

Яким повинний бути зміст цього субрахунку, для нас залишається загадкою, оскільки витрати на виготовлення нематеріальних активів акумулюються на дебеті субрахунку 154. Тому не зрозуміло, які функції бере на себе субрахунок 126, однак ясно, що це не нематеріальний актив [5].

До них відносяться "право на здійснення діяльності", "економічні та інші привілеї"

Право на здійснення діяльності дійсно потрібно, щоб мати право працювати й заробляти гроші, однак воно не може бути активом, оскільки право - це не ресурс, а один із привілеїв. Тому витрати на одержання переваг або економічних привілеїв у бухгалтерському обліку - це адміністративні витрати майбутніх періодів, такі ж, як витрати на рекламу. Завдяки всім цим відкладеним витратам підприємство в майбутньому, можливо, одержить прибутки. Однак активами, тобто ресурсами, вони не є, і їх потрібно виключити з нематеріальних активів.

Якщо вилучити всі ці зайві відкладені витрати, то до матеріальних активів варто віднести:

- 1) право на користування геологічною й іншою інформацією про природне середовище;
- 2) право на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торговельні марки, фірмові найменування);
- 3) право на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослини, ноу-хау);
- 4) авторські й суміжні з ними права (право на літературні й музичні добутки, програми для ЕОМ, бази даних). Однак і ця класифікація недосконала. Слово "право" необхідно вилучити, оскільки не права є нематеріальними активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності. Це аналогічно тому, як у бухгалтерському обліку відбиті матеріальні активи. Якщо в підприємства є основні кошти, ми пишемо "Основні кошти", а не "Право користування основними коштами" [6].

Таким чином, на нашу думку, класифікація нематеріальних активів може мати наступний вигляд (зі змінами, що обгрунтовано вище).

Таблиця 2 - Класифікація нематеріальних активів

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку по П(С)БО 8
121	Винаходи	Пристрої, штамм мікроорганізму, культура клітин рослини, культура клітин тварини
122	Корисна модель	Конструктивне використання пристрою
123	Промисловий зразок	Форма, малюнок, фарбування
124	Сорт рослин	
125	Засоби індивідуалізації	Фірмові назви, знаки для товарів і послуг, зазначення географічного походження товару
126	Об'єкти авторських і суміжних з ними прав	Літературні та художні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних, виконання фонограм, відеограм, програми організації трансляцій
127	Компоновка інтегральних мікросхем	
128	Раціоналізаторські пропозиції	
129	Комерційна таємниця	Геологічна та інша інформація, секрети виробництва

## ВИСНОВКИ

Запропонована класифікація нематеріальних активів наближає бухгалтерський облік нематеріальних активів до норм і принципів Європейського співтовариства, дозволяє більш правильно відображати в бухгалтерському обліку об'єкти інтелектуальної власності (нематеріальні активи). Доцільно на законодавчому рівні врегулювати порядок списання відкладених витрат і внести зміни до Плану рахунків і П(с)БО 8 "Нематеріальні активи".

## ЛІТЕРАТУРА

1. Масаковський В.П. Про побудову обліку в Україні в сучасних умовах / В.П. Масаковський. // Бухгалтерський облік і аудит - 2003. - №12. - С. 3-7.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» // Учет по новому в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета в Украине / Все о бухгалтерском учете. Спец. Выпуск. – К.: Универсал – Бизнес.
3. Саблук П.Т. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / П.Т. Саблук., В.Б. Масаковський - К.:Урожай, 2001. – 416 с.
4. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України: [підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец.] / Н. М. Ткаченко. – [5-те вид., допов. й переробл.] – К.: А.С.К., 2000.-784 с.
5. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підручник] / Н.М. Ткаченко. - [5-е вид., доп. і перероб.]. - К.: А.С.К., 2000. - 784 с.
6. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. – К., 2002. - 784с.

УДК 331.5:378 (477)

## ОСВІТА ЯК СКЛАДОВА ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Прушківська Е.В., к.е.н., доцент, Переверзева А.В., аспірант

*Запорізький національний університет*

У статті досліджуються питання, пов'язані з основними складовими елементами людського капіталу, а саме з освітою як визначальною складовою, яка забезпечує процес розвитку та накопичення людського капіталу, від якого у свою чергу залежить конкурентоспроможність країни та її місце у світовому середовищі.

*Ключові слова: людський капітал, знання, освіта, потенціал суспільства, економічний розвиток.*

Prushkovskaya E.V., Pereverzeva A.V. ОБРАЗОВАНИЕ КАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА / Запорожский национальный университет, Украина

В статье исследуются вопросы, которые связаны с основными составляющими элементами человеческого капитала, а именно с образованием как определяющим элементом, который обеспечивает процесс развития и накопления человеческого капитала, от которого в свою очередь зависит конкурентоспособность страны и ее место в мире.

*Ключевые слова: человеческий капитал, знание, образование, потенциал общества, экономическое развитие.*

Prushkivska E.V., Pereverzeva A.V. THE EDUCATION AS CONSTITUENT OF HUMAN CAPITAL / Zaporizhzhya national university, Ukraine

In the article the questions which are related to the basic making elements of human capital are explored, namely, education as a determining element, which provides the process of development and human stock accumulation, from which the competitiveness of country and its place in a world depends in same queue, is.

*Key words: human capital, knowledge, education, potential of society, economic development.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

До найважливіших сучасних економічних закономірностей, властивих більшості країн, відноситься інтелектуалізація економічного і взагалі соціального життя. Проявляється цей процес із двох боків: зростає не тільки роль таких галузей соціальної сфери, як освіта і наука, але і значення інтелектуальної діяльності всередині інших галузей господарства. Обидві тенденції сприяють формуванню і вдосконаленню освітнього, професійного, наукового і духовного потенціалу суспільства і є