

М.А. БОРИСЕНКО, к.е.н.,
Харківський національний економічний університет

АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОБҐРУНТОВАНОГО НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Принциповою основою сучасного економічного розвитку будь-якого суб'єкта ринкового господарювання є інтенсифікація фаз відтворення та активізація інноваційної діяльності. У цьому зв'язку важливим питанням економічної науки постає дослідження закономірностей процесу відшкодування та шляхів ефективного відтворення основних фондів та нематеріальних активів в умовах інтенсифікації науково-технічного прогресу. Ефективним засобом досягнення поставленої мети є формування обґрунтованої амортизаційної політики як на рівні держави, так і на рівні окремих підприємств. Адже амортизаційна політика, як інструмент управління процесом відтворення та відшкодування зношених/застарілих основних фондів та нематеріальних активів, визначає управлінський цикл прийняття та реалізації рішень щодо забезпечення їх нормального вартісного кругообігу. Лібералізація та розмежування вітчизняної амортизаційної політики відповідно до фіскальних та економічних цілей лише ускладнює означений процес.

Розробці теоретико-методичних основ управління процесом відтворення основних фондів та ролі амортизаційних відрахувань у його фінансовому забезпеченні присвячені роботи багатьох як вітчизняних, так і закордонних вчених-економістів, таких як: Г.О.Олександров, Д.А.Баранов, В.Ю.Будавей, М.Ф.Ван Бреда, Н.Г.Виговська, О.Л.Гапоненко, З.С.Дорогунцев, Ю.Б.Іванов, Р.М.Колегаєв, Ф.В.Лутц, Ю.І.Любимцев, К.Маттерн, Ф.Мелліс, П.А.Орлов[5], Д.Стоун, В.Танхойзер, А.Е.Фукс, Е.С.Хендериксон, К.Хітчинг, М.П.Хохлов та ін. Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць та істотні досягнення в цій галузі знань, низка завдань щодо методичного забезпечення формування обґрунтованої та ефективної двоаспектної амортизаційної політики підприємства в умовах її лібералізації розроб-

лена не досить повно і вимагає уточнення і розвитку. До таких питань, зокрема, належать питання відтворення та відшкодування зношених нематеріальних активів.

Метою даної статті є формування науково обґрунтованих рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень щодо організації нормального плину процесу відтворення та відшкодування зношених нематеріальних активів підприємств в умовах лібералізації вітчизняної амортизаційної політики.

Процес лібералізації державної амортизаційної політики в Україні розпочався ще у 2000 році, спричинивши розмежування єдиної практики нарахування амортизації відповідно до її економічної та податкової ролі [4]. Так згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. [1] в Україні з 1.07.1997 р. почала діяти нова система нарахування амортизації для підприємств, установ та організацій, які здійснюють свою діяльність з метою отримання прибутку. А з 2000 року в Україні набуло чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(с)БО 7) та 8 «Нематеріальні активи» (далі П(с)БО 8), які визначили методологічні засади бухгалтерського обліку амортизації «основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» [2] та «нематеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи» [3] відповідно.

У цьому аспекті слід зауважити, що, як вже відзначалося [5-7], головним недоліком вітчизняної законодавчої практики є відсутність більш розгорнутого визначення економічної та податкової (фіскальної) амортизації, їх сутності, області та мети застосування. Особливого значення ці питання набувають у сфері регулювання процесів відтворення та відшкодування нематеріальних активів. Адже нематеріальні

© М.А. Борисенко, 2008

активи (далі НМА) на теперішній час інтенсифікації темпів НТП постають генераторами конкурентоспроможності підприємств.

В цілому, нематеріальні активи – це цінності, що належать підприємствам та установам, які не є фізичними, майновими об'єктами, але мають вартісну, грошову оцінку [8]. У ринковій практиці господарювання розрізняють наступні види нематеріальних активів: об'єкти інтелектуальної власності, майнові права та гудвіл.

Згідно ст. 420 Цивільного Кодексу України [11] до об'єктів права інтелектуальної власності¹, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- 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 зазначення;
- комерційні таємниці.

Згідно П(с)БО 8 [3] до нематеріальних активів відносяться наступні майнові права:

- 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, 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);

- 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);

- 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).

Згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1] «Гудвіл – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо».

Очевидно, що будь-якому НМА властивий певний ресурс, використання якого визначає доцільність створення/придбання та володіння/експлуатації суб'єктом господарювання такого НМА. Тобто ресурс нематеріального активу – це така його властивість, яка надає можливість отримати сукупність корисних результатів від його експлуатації/володіння. При цьому ресурс НМА зменшується внаслідок лише його морального зношування. Адже фізичний знос зумовлює втрату фізичних властивостей об'єкту у процесі його експлуатації, що є неможливим по відношенню до нематеріальних активів. Моральне зношування НМА відбувається в результаті зменшення суспільних витрат на відтворення аналогічних НМА, та появи нових, більш корисних та ефективних НМА.

Отже об'єктивна необхідність відшкодування та відновлення застарілих НМА зумовлює необхідність їх амортизації. В Україні амортизації підлягають лише

¹ Введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів відбувається згідно Наказу Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [12]

об'єкти права інтелектуальної власності та майнові права, вартість гудвілу «...не підлягає амортизації і не враховується у визначенні валових витрат платника податку» [1]. Інакше кажучи, амортизації підлягають лише ті нематеріальні активи, які є «...об'єктами інтелектуальної у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку» [1] та ті, що «...можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з

метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам» [3].

З позицій перспективи розробки ефективною двоаспектною системою відтворення нематеріальних активів вважаємо за доцільне визначення основних характеристик, що обумовлюють сутність та призначення амортизаційної політики та системи амортизації НМА в цілому.

Таблиця 1

Порівняльна таблиця загальних характеристик амортизаційної політики та системи амортизації у розрізі нематеріальних активів

Характеристики	Амортизаційна політика	Система амортизації
Роль у процесі відтворення	система управлінських рішень щодо забезпечення відтворення нематеріальних активів	виконавчий механізм відшкодування витрат щодо придбання та експлуатації нематеріальних активів
Мета	забезпечення своєчасного відтворення застарілих нематеріальних активів	здійснення певним чином упорядкованого переносу вартості застарілих нематеріальних активів на витрати підприємства
Призначення	прийняття та запровадження рішень щодо забезпечення нормального здійснення вартісного кругообігу нематеріальних активів, яке є передумовою конкурентноздатності підприємства	облік та визначення пропорцій і порядку перенесення вартості застарілих нематеріальних активів на витрати звітного періоду
Функціональне навантаження	аналіз стану системи відтворення, вироблення рішень щодо необхідної інтенсивності, способів та обсягу відшкодування, прийняття та запровадження рішення щодо забезпечення нормального плину вартісного кругообігу нематеріальних активів	нарахування амортизації, шляхом застосування певного методу до відповідної бази нарахування, протягом визначеного терміну

Під нормальним плином відтворювального процесу розуміємо таке відтворення нематеріальних активів, що забезпечує досягнення конкурентноздатності підприємстві та створює передумови щодо підвищення ефективності його діяльності. Об'єктивною передумовою відтворення нематеріальних активів як такого є відшкодування витрат щодо їх придбання, створення та володіння. Тому нормальний плин відтворювального процесу обумовлюється, перш за все, необхідністю формування ефективною системою амортизації.

Система амортизації – сукупність ме-

тодів, норм та термінів нарахування амортизації, які визначають спосіб та швидкість перенесення вартості нематеріальних активів на витрати підприємства, а також правила зарахування, вибуття, реалізації та переоцінки нематеріальних активів. Структуру системи амортизації визначають метод нарахування амортизаційних відрахувань, база та термін нарахування амортизації.

Згідно чинного законодавства України нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну корисної експлуатації (володіння), який

визначається безпосередньо суб'єктом господарювання, але не більше 10 [1] або 20 [3] років. При цьому, слід розрізняти термін експлуатації та термін корисної експлуатації НМА.

Вважаємо, що термін експлуатації нематеріальних активів – це термін, протягом якого існує юридично закріплені права на експлуатацію НМА. Таким чином, поза такого терміну НМА втрачає свій ресурс в силу впливу об'єктивних факторів.

Термін корисної експлуатації НМА – це термін, протягом якого забезпечується перевищення корисних результатів від експлуатації НМА над відповідними витратами.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28, зменшення корисності володіння активами відбувається уразі:

а) зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;

б) старіння активу;

в) суттєвих негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;

г) збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;

д) перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;

к) суттєвих змін способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;

л) інших свідчень того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось [10].

Згідно ж Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» термін корисного використання нематеріальних активів визначається платником податку самостійно, але не більше 10 років безперервної експлуатації [1].

Отже суб'єкт господарювання як у бухгалтерському, так і у податковому обліку має право самостійно визначити термін нарахування амортизації таким чином, щоб він дорівнював або був менший за термін експлуатації НМА.

Під методом нарахування амортизації розуміємо розподіл вартості нематеріальних активів протягом терміну корисного володіння у певному системному порядку. Вибір методу нарахування амортизації впливає не тільки на швидкість вартісного обігу НМА у окремі періоди експлуатації, а й на об'єктивність відображення таких витрат у показниках діяльності підприємства.

У податковому обліку «...для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожен окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації...протягом строку корисного використання таких нематеріальних активів...» [1]. Слід відзначити, що в Законі не визначено, яким чином формується первісна вартість НМА, тобто не визначено склад витрат, які платник податку має можливість віднести до складу первісної вартості нематеріального активу та відшкодовувати (амортизувати). Таким чином очевидно, що у податковому обліку не визначено базу нарахування фіскальної амортизації.

Бухгалтерський облік передбачає, що нарахування амортизації нематеріальних активів «...здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта». Метод нарахування амортизації «...обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу» [3]. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата ре-

естрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [3]. Також для цілей бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємство має

право «...здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок²» [3].

Аналіз наслідків реформування державної амортизаційної політики та дослідження особливостей формування системи нарахування економічної та фіскальної амортизації дозволив визначити передумови забезпечення нормального плину вартісного кругообігу нематеріальних активів (табл. 2).

Таблиця 2

Рекомендована структура систем економічної та фіскальної амортизації НМА

Групи нематеріальних активів	Система економічної (бухгалтерської) амортизації			Система податкової (фіскальної) амортизації		
	метод	термін	база	метод	термін	база
Об'єкти права інтелектуальної власності	прямо-лінійний	економічно раціональний термін експлуатації	первісна переоцінена вартість	прямо-лінійний	термін корисної експлуатації	первісна вартість
Майнові права			первісна вартість		економічно раціональний термін експлуатації	первісна вартість

З метою визначення дійсних темпів зменшення споживчих властивостей та вартості нематеріальних активів, що є головною метою бухгалтерської амортизації, вважаємо за доцільне використання прямолінійного методу нарахування амортизації протягом економічно раціонального терміну його експлуатації – терміну за якого ефективність використання НМА буде найбільшою, тобто економічні витрати у розрахунку на одиницю корисних результатів будуть найменшими. Вибір прямолінійного методу нарахування амортизації зумовлено тим, що він дозволяє здійснювати рівномірне відшкодування вартості НМА, не зважаючи на те, що визначення істинної перенесеної вартості в окремі проміжки часу експлуатації НМА неможливе. Більше за це можливість переоцінки НМА у бухгалтерському обліку дає можливість корегування інтенсивності означеного відшкодування. Як уже відзначалося, підприємство має право здійснювати переоцінку НМА, до яких існує активний ринок. Доцільність такої переоцінки, на наш погляд, настає лише для

об'єктів прав інтелектуальної власності, які підвернені суттєвому впливу процесу морального зношування. На відміну від останніх, майнові права не потребують переоцінки, адже економічно раціональний термін їх експлуатації співпадає із терміном експлуатації.

Для визначення оптимальних темпів фінансового відшкодування вартості нематеріальних активів за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань, що є метою податкового обліку, на наш погляд, доцільним є застосування єдиного дозволеного методу нарахування амортизації – прямолінійного. При цьому об'єкти прав інтелектуальної вартості доцільно амортизувати протягом терміну, який був би менший за економічно раціональний термін його експлуатації. Адже у такому разі буде відбуватися при-

² Активний ринок – це ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців та покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [3].

скорене відшкодування вартості НМА та отримання підприємством відповідної податкової знижки. Амортизацію майнових прав, аналогічно бухгалтерському обліку, доцільно здійснювати протягом економічно раціонального терміну їх експлуатації, що буде співпадати із терміном їх експлуатації.

Визначення ж бази нарахування фіскальної амортизації на теперішній час залишається відкритим питанням. Адже у податковому обліку не має законодавчо закріплених рекомендацій щодо формування первісної вартості нематеріальних активів. Окрім цього доцільним є вироблення методики визначення економічно раціонального терміну експлуатації нематеріальних активів.

Література

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» // Відомості Верховної Ради. – 2007. – №33. – Ст. 440
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. –Харьков: Информационно-производственная фирма Эпсилон, 2000. – № 11. – С. 35-40.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» // Офіційний вісник України. – 1999. – №44. – стор. 229.
4. Указ Президента України від 7 березня 2001 року №169/2001. Про Концепцію амортизаційної політики. // Офіційний вісник України. – 2001. – №11. – С. 1
5. Орлов П.А., Борисенко М.А. Направления обоснования амортизационной по-

литики отечественных предприятий в условиях ее либерализации // БизнесИнформ. 2004. – № 5-6 – С. 5-11.

6. Борисенко М.А. Інноваційні засади формування амортизаційної політики вітчизняного підприємства // Проблеми науки.– К.: КиївЦНТЕІ.– 2004.– № 5 – С.31-36.

7. Борисенко М.А. Напрями вдосконалення двоаспектної амортизаційної політики в Україні // Управління розвитком. – Х.: ХНЕУ. – 2006. – № 3. – С. 16-17.

8. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь – 2-е изд. – М.:ИНФРА , 1998. – 479 с.

9. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. О новых подходах к методам амортизации основных средств // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 7. – С. 11-15.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» // Офіційний вісник України. – 2005. – №2. – Ст. 120.

11. Цивільний Кодекс України // Відомості Верховної Ради України. –2003. – № 40. – Ст. 356.

12. Наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» // Офіційний вісник України. – 2004. – №50 – С. 247.

Статья поступила в редакцию 24.12.2007

А.В. БАРЧУКОВ, к.э.н., доцент,

Дальневосточный государственный университет путей сообщения

БЕЗОТДЕЛЕНЧЕСКАЯ СТРУКТУРА УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСАМИ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

В системе рыночных отношений производственно-хозяйственная деятельность железнодорожного транспорта рассматривается как процесс преобразования в товарную продукцию разнородных видов потребляемых ресурсов – в данном случае, услуг по транспортному обслуживанию,

которые измеряются и оцениваются финансово-экономическими показателями. При этом процедуры потребления разнородных ресурсов объединяются соответствующими финансовыми потоками, имеющими единые единицы измерения. Управ-

© А.В. Барчуков, 2008