

ВИЗНАННЯ, ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

**О.В. Коба, кандидат технічних наук. А.О. Софієнко, А.О. Чиж.
Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка**

© Коба О.В., 2015.

© Софієнко А.О., 2015.

© Чиж А.О., 2015.

Статтю отримано редакцією 03.11.2015 р.

Вступ. У сучасних умовах господарювання все більше підприємств використовують у своїй діяльності різноманітні нематеріальні активи. Це певною мірою нові об'єкти обліку, унікальні за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності. Наявність їх у складі господарських засобів підприємства збільшує ринкову вартість активів, підвищує інвестиційну привабливість. У зв'язку із цим методика та організація обліку нематеріальних активів є об'єктом пильної уваги обліковців не тільки в Україні, але й у світі. Однак до сьогодні залишаються невизначеними і потребують подальшого дослідження окремі моменти оцінювання, визнання та класифікації нематеріальних активів. Зважаючи на це, тема статті є актуальною.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Розгляду питань методології обліку нематеріальних активів присвячено наукові праці багатьох провідних вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, Х. Андерсена, Д. Колдуела, Б. Нідлза, Е. Хендріксена й інших.

Визначення сутності, порядку класифікації та оцінювання нематеріальних активів є предметом дослідження Т.В. Груздової [1], яка відзначає неузгодженість нормативно-правової бази у частині розподілу об'єктів за групами і пропонує класифікувати їх за правом власності.

Зміст категорії «нематеріальні активи» розглядається й у роботі Н.М. Проскуріної, В.В. Сьомченко, О.М. Бондаренко [2], у ній запропоновано класифікувати об'єкти, виходячи з їх трактування як ресурсів, що є результатом праці, здібностей людини.

На думку Н.П. Кузик, А.О. Боярової [3], неоднозначність законодавчої та нормативної бази в питаннях організації обліку й оцінювання нематеріальних активів здійснює значний вплив на достовірність інформації про загальний стан активів, що оприлюднюється суб'єктами господарювання.

Визнання нематеріальних активів досліджується у роботах О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко [4] та В.С. Шелест [5].

Проблеми оцінки нематеріальних активів висвітлені Касич А.О., І.Г. Хіміч [6].

Проте, незважаючи на численні дослідження, досі однозначно не визначено порядок ідентифікації нематеріальних активів.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є висвітлення підходів до визнання, класифікації та ідентифікації нематеріальних активів та внесення пропозиції щодо їх удосконалення.

Основний матеріал і результати. Облік будь-якого об'єкта розпочинається з визначення його змісту. Аналіз змісту категорії «нематеріальні активи», що подається в нормативно-правових документах, наведено в таблиці 1.

Дані цієї таблиці свідчать, що єдиного визначення категорії «нематеріальні активи» у нормативних документах не існує. Неоднорідність змісту наведених визначень спричинена веденням обліку нематеріальних активів за різним спрямуванням. Зіставлення представлених трактувань, а також вивчення думок науковців із цього приводу дозволяє встановити основні ознаки, що мають бути враховані при визначенні сутності нематеріальних активів.

Таблиця 1

Визначення категорії «нематеріальні активи» (розроблено авторами)

Нормативно-правовий документ	Визначення	Характерні риси
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [7]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.	1) немонетарний актив, тобто не належить до грошовий коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або певній) сумі грошей; 2) не має матеріальної форми; 3) може бути ідентифікований
Податковий кодекс України (п.п.14.1.120) [8]	Нематеріальні активи – об’єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об’єктом права власності платника податку.	1) об’єкт інтелектуальної власності
Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ [9]	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості й використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року.	1) не має фізичної та/або матеріальної форми; 2) застосовується в процесі виконання основних функцій; 3) використовується більше одного року
МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10]	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.	1) не має фізичної субстанції; 2) може бути ідентифікований
Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів [11]	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).	1) немонетарний актив; 2) не має матеріальної форми; 3) може бути ідентифікований

До них слід віднести:

- відсутність матеріальної форми;
- можливість ідентифікації;
- термін використання більше року;
- застосування в основній діяльності.

Виходячи із цього, можна запропонувати таке визначення: нематеріальний актив – це актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, використовується в процесі господарської діяльності більше одного року і сприяє отриманню додаткового доходу.

Як бачимо, одним з основних критеріїв визнання нематеріального активу є можливість здійснення його ідентифікації (відокремлення). Однак на практиці зазвичай це зробити важко. Саме тому, на відміну від зарубіжного досвіду, вітчизняні підприємства рідко відображають нематеріальні активи у своїй звітності у повному складі.

Результат проведення ідентифікації нематеріальних активів залежить не лише від чітко сформульованого їх поняття, а й від розуміння суті та процедури ідентифікації.

Ідентифікація об’єкта означає встановлення наявності й чинності документів, які засвідчують правомірне набуття права власності, авторства, а також інших документів, що є підставою для оприбуткування об’єкта нематеріального активу та передбачає визначення умов і дати введення об’єкта в господарський обіг, строку корисного використання, отримання майбутніх економічних вигід тощо.

Ідентифікація нематеріального активу може здійснюватися на підставі визнання цього об’єкта повноважним органом підприємства – комісією, до складу якої входять компетентні фахівці з питань інтелектуальної власності, бухгалтер та матеріально відповідальна особа. Під час ідентифікації об’єктів нематеріальних активів комісія повинна перевірити наявність і чинність документів, що є підставою для оприбуткування об’єкта нематеріального активу, документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на

використання об'єкта нематеріального активу. Ідентифікація нематеріальних активів здійснюється за кожним з об'єктів, що систематизуються в групи за однорідними ознаками.

Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку розроблена класифікація нематеріальних активів у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8 [7], а саме:

– права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

– права користування майном (право на 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), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– 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 несумлінної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– авторське право та суміжні з ними права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Таку класифікацію наведено і в інших нормативно-правових документах. Вона дозволяє віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою та привласнити номер облікового рахунку.

Саме належність нематеріального активу до певної з наведених класифікаційних груп впливає на процедуру проведення їх ідентифікації.

Кожна із цих груп має свої особливості, що вимагає під час здійснення ідентифікації відповідного документального забезпечення (таблиця 2).

Таблиця 2

**Документальне забезпечення ідентифікації нематеріальних активів
(розроблено авторами)**

Група нематеріальних активів	Документи
Права користування природними ресурсами	Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності
Права користування майном	
Права на комерційні позначення	Свідоцтво на комерційні позначення
Права на об'єкти промислової власності	Патент, свідоцтво про авторство, свідоцтво на корисну модель, договір
Авторське право та суміжні з ним права	Виключне право на авторське видання; авторський, видавничий договори, що дозволяють публічне відтворення чи інше використання творів та ін.
Інші нематеріальні активи	Залежно від виду активу

Однак розглянута класифікація нематеріальних активів не єдина. Так, у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10] у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких відносять:

- назви брендів;
- заголовки та назви видань;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, патенти й інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- рецепти, формули, моделі, проекти й прототипи;

– нематеріальні активи на етапі розроблення.

Аналіз підходів до класифікації нематеріальних активів учених-економістів свідчить, що запропоновані ними ознаки класифікаційних груп різняться за змістом і кількістю.

Так, І.А. Бігдан [12] для класифікації нематеріальних активів пропонує встановлювати такі ознаки:

- об'єкт права;
- функціональне призначення;
- спосіб придбання;
- характер володіння;
- наявність зносу;
- термін корисного використання; застосування у діяльності;
- період отримання очікуваних економічних вигод;
- рівень правової охорони;
- місце використання;
- можливість ідентифікації;
- спосіб оцінювання;
- джерела придбання;
- характер участі у виробництві продукту;
- вплив на фінансовий результат;
- ступінь ліквідності;
- ступінь ризику вкладень капіталу в активи.

Ця класифікація охоплює значний обсяг об'єктів нематеріальних активів і надає їм детальну характеристику, вона призначена не лише для проведення ідентифікації об'єктів, а й для розв'язання інших облікових завдань. Проте все одно потребує вдосконалення.

На думку Т.В. Польової [4], для раціональної організації обліку та ефективного управління нематеріальними активами необхідно класифікувати їх за такими ознаками:

- видами прав;
- станом використання;
- строком корисного використання;
- періодом отримання очікуваної економічної вигоди;
- ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи;
- напрямками вибуття.

Класифікацію, в якій визначну роль відіграє правове обґрунтування використання нематеріальних активів, наводить Л.Ю. Мельник [3]. Поділ об'єктів відбувається за такими ознаками:

- напрямками вибуття;
- характером функцій у суспільстві;
- правами використання нематеріальних активів;
- господарсько-обліковими ознаками;
- ознаками цілого;
- способом отримання;
- наявністю творчого елемента;
- з точки зору обліку;
- згідно з європейськими стандартами.

Як бачимо, класифікаційних ознак для групування нематеріальних активів запропоновано чимало. Кожна з них дозволяє отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо. Із цією думкою погоджується В.В. Ясишена [15], яка пропонує ознаки нематеріальних активів, що дозволяють охопити весь спектр завдань бухгалтерського обліку.

Узагальнюючи дослідження науковців, можна запропонувати класифікацію нематеріальних активів із зазначенням цілей, яких вона дозволяє досягти (таблиця 3). Вона може бути використана для надання всебічної характеристики об'єкту нематеріальних активів, здійснення його ідентифікації, відображення господарських операцій в обліку та здійснення контролю за використанням.

Таблиця 3

Класифікація нематеріальних активів підприємства (розроблено авторами)

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів	Мета класифікації
1	2	3	4
1	Термін використання	з визначеним терміном використання з невизначеним терміном використання	Нарахування амортизації
2	Нарахування амортизації	підлягають амортизації не підлягають амортизації	
3	Наявність ліквідаційної вартості	наявна відсутня	
4	Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються в процесі постачання використовуються в процесі виробництва використовуються в процесі реалізації	
5	Участь у процесі виробництва	бере участь не бере участі	
6	Наявність документа на право власності	наявний відсутній	Ідентифікація
7	Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	ідентифіковані (відчужувані від підприємства) неідентифіковані (невідчужувані від підприємства) (невідчужувані від індивіда)	
8	Правова ознака	права користування природними ресурсами права користування майном права на комерційні позначення права на об'єкти промислової власності авторське право та суміжні з ним права інші нематеріальні активи	
9	Ступінь морального зносу	високий низький	
10	Унікальність	унікальні неунікальні	Визначення терміну корисного використання
11	Шлях надходження	придбання за плату внесення до статутного капіталу підприємства обмін на подібний об'єкт обмін на неподібний об'єкт безкоштовне отримання отримання внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу) самостійне створення на підприємстві	Відображення на рахунках обліку
12	Шлях вибуття	реалізація за плату внесення до статутного капіталу іншого підприємства обмін на подібний об'єкт обмін на неподібний об'єкт безкоштовна передача ліквідація (списання з балансу)	
13	Характер володіння	власні орендовані	

Продовження таблиці 3

14	Відображення в балансі підприємства	відображений у балансі	Формування показників фінансової звітності
		не відображений у балансі	
15	Джерело фінансування	власні кошти	Управлінський облік, менеджмент
		залучені кошти	
16	Отримання доходу	приносять прямий дохід	
		приносять непрямий дохід	
17	Спосіб оцінювання	індивідуальна оцінка	
		оцінка в сукупності	
18	Ступінь дохідності	високодохідні	Економічний аналіз, управлінський облік
		низькодохідні	
19	Ступінь ліквідності	високоліквідні	
		низьколіквідні	

Висновки. Дослідження розбіжностей, які існують у нормативно-правових документах щодо визначення поняття нематеріальних активів, обумовлюють потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Ідентифікація нематеріальних активів залежить від їх належності до певної класифікаційної групи, що вимагає змістовного вивчення кожного конкретного об'єкта і з'ясування його характеристики з урахуванням цілого комплексу економічних, облікових, аналітичних та контрольних завдань.

ЛІТЕРАТУРА:

- Груздова Т.В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т.В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3. – С. 99 – 111.
- Проскуріна Н.М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів / Н.М. Проскуріна, В.В. Сьомченко, О.М. Бондаренко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1. – С. 115 – 119.
- Кузик Н.П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Н.П. Кузик, О.А. Боярова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.afj.org.ua>.
- Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
- Шелест В.С. Нематеріальні активи як економічна категорія у вітчизняній і міжнародній практиці / В.С. Шелест [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uipv.org/ua/shelest_300513.
- Касич А.О. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних / А.О. Касич, І.Г. Химич // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013. – № 49 (1022). – С. 61 – 67.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
- Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
- Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
- Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
- Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів: дис. ... канд. екон. наук / І.А. Бігдан. – Х. : ХДУХТ, 2003. – 287 с.
- Мельник Л.Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Л.Ю. Мельник; [Дніпропетр. держ. аграр. ун-т]. – Д., 2008. – 20 с. – укр.
- Польова Т.В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Польова; [Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі]. – Х., 2006. – 19 с. – укр.
- Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку / В.В. Ясишена [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2013. – № 8. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

УДК 657.421.3

Коба Олена Вікторівна, кандидат технічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту, **Софієнко Аліна Олегівна**, студентка, **Чиж Аліна Олегівна**, студентка. Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка. **Визнання, ідентифікація та класифікація нематеріальних активів.** Розглянуто проблеми визнання й ідентифікації нематеріальних активів. Узагальнено підходи до

їх класифікації. Подано класифікацію нематеріальних активів відповідно до цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Ключові слова: нематеріальні активи, ідентифікація, визнання, класифікація.

УДК 657.421.3

Коба Елена Викторовна, кандидат технических наук, доцент кафедры учета и аудита. **Софиенко Алина Олеговна**, студентка, **Чиж Алина Олеговна**, студентка. Полтавский национальный технический университет имени Юрия Кондратюка. **Признание, идентификация и классификация нематериальных активов.** Рассмотрены проблемы признания и идентификации нематериальных активов. Обобщены подходы к их классификации. Приведена классификация нематериальных активов согласно целям бухгалтерского учета и экономического анализа.

Ключевые слова: нематериальные активы, идентификация, признание, классификация.

UDC 657.421.3

Koba O.V., PhD., Associate Professor, Accounting and Auditing Department, Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Sofienko A.O.**, student, Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **The recognition, identification, classification of intangible assets.** The problems of recognition and identification of intangible assets are under consideration. Approaches to their classification are summarized. Classification of intangible assets in accordance with the purposes of accounting and economic analysis is presented.

Key words: intangible assets, identification, recognition, classification.