

Котенко Ольга Юріївна
студентка магістратури
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
Котенко Ольга Юрьевна
студентка магистратуры
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко
Kotenko Olha
Student of the
Taras Shevchenko National University of Kyiv

**КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ЯК ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**
**КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА**
**CLASSIFICATION OF INTANGIBLE ASSETS
AS OBJECTS OF ACCOUNTING**

Анотація. Досліджено підходи до класифікації нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкту обліку. Розглянуто проблемні аспекти наявної класифікації та запропоновані шляхи їх вирішення вченими-економістами.

Ключові слова: нематеріальні активи, класифікація нематеріальних активів, облік нематеріальних активів.

Аннотация. Исследованы подходы к классификации нематериальных активов как специфического ресурса предприятия и объекта учета. Рассмотрены проблемные аспекты существующей классификации и предложены пути их решения учеными-экономистами.

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация нематериальных активов, учет нематериальных активов.

Summary. The approaches to the classification of intangible assets as a specific resource of the enterprise and the object of accounting were investigated. Problematic aspects of existed classification are considered and proposed ways of their solution by scientists-economists.

Key words: intangible assets, classification of intangible assets, accounting of intangible assets.

Постановка проблеми. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість та підвищує інвестиційну привабливість. Водночас, сучасні тенденції розвитку економіки свідчать про те, що частка цих активів в загальній структурі капіталу постійно зростає. Проте, бухгалтерський облік в Україні не може забезпечити повноту та точність розкриття інформації про них. Перш за все, причинами цього є недосконалість класифікації та законодавчої бази нематеріальних активів. Як наслідок, в балансі більшості вітчизняних підприємств нематеріальні активи або відсутні або наявні у незначній сумі. Але це не означає, що вони не відіграють суттєвої ролі у його господарській діяльності. Саме тому, є актуальним формування

оптимального підходу до класифікації нематеріальних активів, що дасть можливість належного обліку, контролю і ефективного управління ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми класифікації нематеріальних активів розглядали такі вітчизняні вчені як Т. М. Банасько, М. І. Бондар, Ф. Бутинець, Т. Польова, Н. М. Проскуріна, О. В. Сизоненко та ін. Також, багато вітчизняних дослідників та вчених присвятили свої праці цим питанням, зокрема Дж. Р. Хітчнер, Н. Бонтіс, Т. Г. Белозерова, К. Е. Свейбі, Т. Стюарт та інші.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз проблем класифікації нематеріальних активів, розкриття підходів до класифікації згідно нормативно-правових актів та згідно поглядів вчених-економістів.

Виклад основного матеріалу. Наукова спільнота визначає поняття класифікації як систему розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [13]. Погляди С. Мочерного щодо поняття класифікації включають наступне: «поділ відбувається не за будь-якою ознакою, а за найістотнішою, такою, що визначає характер усіх останніх ознак предметів, котрі класифікуються, і дає змогу установити для кожного класу чітко визначене, постійне місце серед інших класів» [4, с. 347–348]. У теоретичному аспекті та вітчизняній практиці бухгалтерського обліку такою найістотнішою ознакою є відповідність вимогам правового регулювання. Так, Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку розроблена класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8, 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 роєлті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті;
- 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 організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [1].

Така класифікація дає можливість віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою та забезпечити відповідним обліковим субрахунком. Схематично поділ НМА за групами та за способом створення можна побачити на рисунку 1. Класифікація нематеріальних активів за способом їх виникнення пов'язана з особливостями їх визнання і оцінки в обліку та звітності, таким чином, вони поділяються на створені власними силами та отримані іншим шляхом.

Одним із найбільш неоднозначних об'єктів бухгалтерського обліку групи «Права на об'єкти промислової власності» є захист від недобросовісної конкуренції. З цього проводу висловили свої думки Н. М. Проскуріна, В. В. Сьомченко і О. М. Бондаренко у своїх наукових працях: «захист прав підприємства через судові органи — це грошові витрати на судочинство, які здійснюються з метою припинення несумлінних дій конкурентів, що в майбутньому можуть призвести до зменшення прибутків фірми. Однак, гроші — це монетарний актив, тому такі грошові витрати не можуть бути визнані в якості нематеріального активу, а, швидше, відповідають бухгалтерській сутності рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» [7, с. 116–117]. Також, Т. В. Польова у своїх дослідженнях пропонує виключити з групи «Права на об'єкти промислової власності» право на захист від несумлінної конкуренції, зважаючи на недоцільність його обліку та неможливість достовірної оцінки.

Разом з тим, для порівняння варто зазначити, що в п. 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» 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 та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію; рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; нематеріальні активи на етапі розробки [2]. Зазначені класи поділяються на (об'єднуються у) менші (більші) класи, якщо це приводить до доречнішої інформації для користувачів звітності.

За такої класифікації за МСФЗ бачимо, що вона дещо відрізняється від наведених груп нематеріальних активів у П(С)БО, але вона теж зводиться до переліку видів таких активів з метою привласнення їм облікового рахунку та цілей обліку.

В методичних вказівках № 8 «Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності)» Європейських стандартів оцінки (ССО) [3] наведено такі категорії нематеріальних активів: гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи); персональний гудвіл; нематеріальні активи, що ідентифікуються; інші нематеріальні активи (сюди включаються людські активи, ринкові активи, організаційні активи).

Крім нормативних актів існує також багато класифікацій, що дають можливість більш широко зрозуміти сутність та удосконалити відображення нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. Одна з найбільш розповсюджених класифікацій складових нематеріальних активів це поділ на: 1. Організаційні витрати; 2. Ділова репутація підприємства; 3. Інтелектуальна власність: а) винаходи, б) корисні моделі, в) промислові зразки, г) програми ЕОМ, ґ) бази даних, д) селекційні досягнення, ж) топології інтегральні, з) товарні знаки та

знаки обслуговування [14, с. 292]. На нашу думку, ця класифікація є доволі обмеженою, так як вона не включає різноманітної природи нематеріальних активів. Наприклад, тут відсутній будь-який інтелектуальний капітал підприємства — знання, навички персоналу.

Для формування нематеріальних активів необхідно керуватися загальновідомими принципами класифікації.

1. За рівнем участі у виробництві: функціонуючі (працюючі) нематеріальні активи, використання

яких приносить дохід організації в даний період; не функціонуючі (непрацюючі) нематеріальні активи, які не використовуються з яких-небудь причин, але можуть використовуватися в майбутньому.

2. За ступенем відчуження: відчужувані — повністю передаються при їх продажу, передачі, оренді; невідчужувані — залишаються у власності організації-власника при частковій передачі прав на їх використання.

3. За ступенем впливу на фінансові результати організації: об'єкти нематеріальних активів, здатні

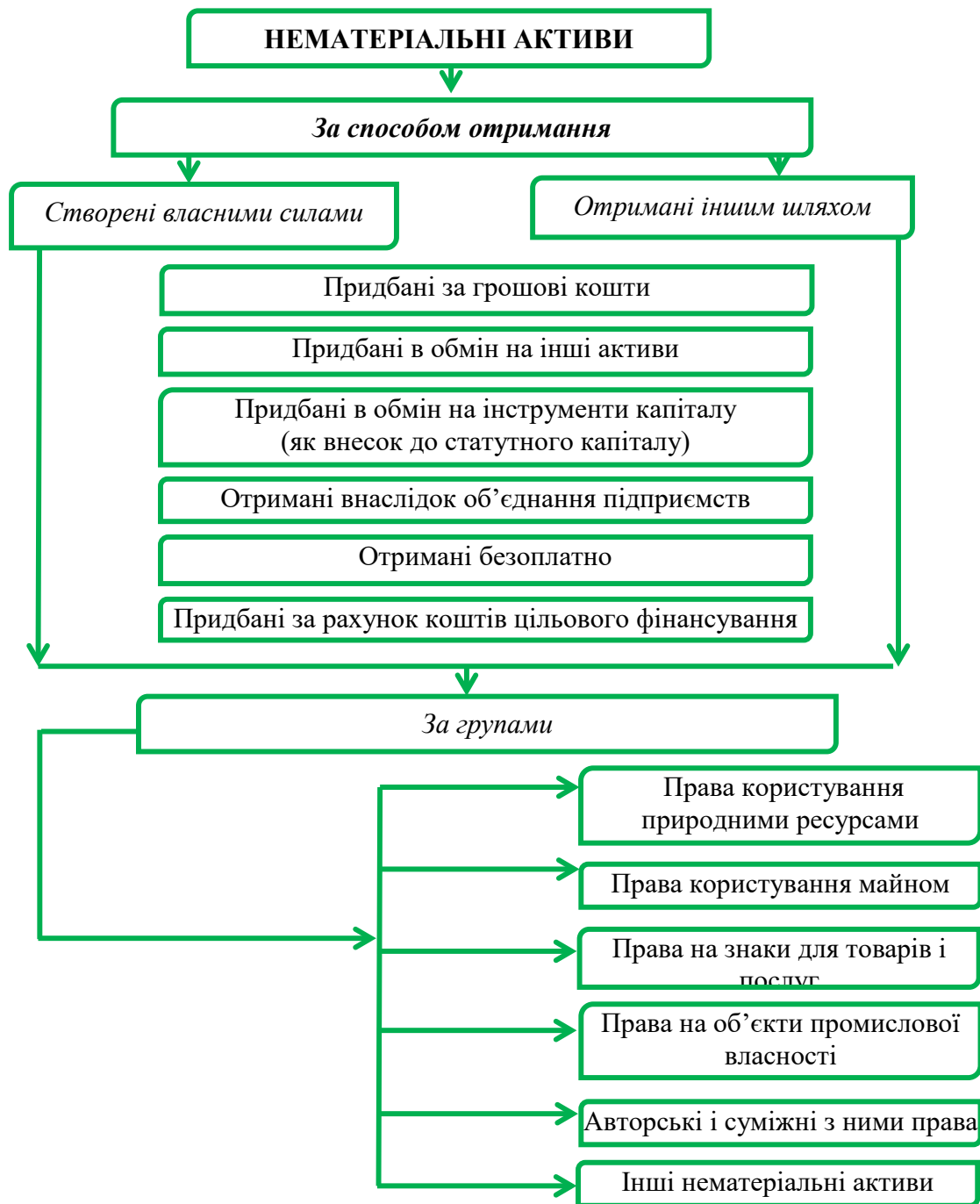


Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів в обліку і звітності
Джерело: створено автором на основі [5, с. 334]

приносити дохід прямо, за рахунок впровадження їх в експлуатацію; об'єкти нематеріальних активів, опосередковано впливають на фінансові результати.

4. За ступенем правової захищеності: нематеріальні активи, що захищаються охоронними документами (авторськими правами, патентами, ліцензіями); нематеріальні активи, не захищені охоронними документами (авторськими правами, патентами, ліцензіями).

5. За ступенем вкладення індивідуальної праці працівників даної організації: одноосібні — тобто об'єкти нематеріальних активів, які розроблені особисто працівниками або засновниками організації; пайові — тобто об'єкти нематеріальних активів, розроблені спільно з іншими фізичними або юридичними особами на пайових умовах; придбані зі сторони — тобто об'єкти нематеріальних активів, які отримані від інших фізичних або юридичних осіб, за плату або безоплатно [8, с. 37–38].

Заслужують на увагу останні дослідження вітчизняних вчених-економістів, які вносять свої пропозиції задля покращення та удосконалення існуючої класифікації. Зокрема, Сизоненко О.В. [9] уточнює та удосконалює однорідні групи нематеріальних активів, що дозволить раціонально вести

синтетичний та аналітичний бухгалтерський облік цих економічних ресурсів.

На думку Т. В. Польової [10], 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. Також, Т. Польова пропонує новий та досить прогресивний підхід удосконалення класифікації НМА, але до сих пір він є недостатньо обґрунтованим. Зміни полягають у наступному: групу «права на комерційні позначення» перейменувати в «права індивідуалізації учасників цивільного обороту товарів та послуг»; зі складу авторського і суміжних із ним прав виключити право на програми для ЕОМ і додати право на веб-сайт та видавничі права; крім того, всю сукупність нематеріальних активів об'єднати «за природою виникнення об'єктів прав» у дві групи: права на об'єкти, які є та не є результатами інтелектуальної діяльності.

І. Бігдан розробила класифікацію нематеріальних активів за такими характеристиками: об'єктами права; функціональним призначенням; засобами

Таблиця 1

Пропонований методичний підхід до відображення нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку підприємства

Субрахунок	Нематеріальні активи
121 «Нематеріальні активи промислової власності»	<ul style="list-style-type: none"> • Винахід, корисна модель • Промисловий зразок • Компонування інтегральної мікросхеми • Раціоналізаторська пропозиція • Комерційна таємниця, ноу-хау • Сорт рослин, порода тварин тощо
122 «Інформаційна система»	<ul style="list-style-type: none"> • Комп'ютерна програма • База даних, веб-сайт • Бібліотечні фонди • Правила, положення, інструкції • Навчальні програми, архіви тощо
123 «Засоби індивідуалізації»	<ul style="list-style-type: none"> • Комерційне найменування • Торговельна марка • Географічне розташування • Бренд • Слоган, девіз, лозунг тощо
124 «Нематеріальні активи, пов'язані з мистецтвом»	<ul style="list-style-type: none"> • Літературні та художні твори • Об'єкти суміжних прав (виконання, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення) • Інші твори
125 «Нематеріальні активи, засновані на договорах»	<ul style="list-style-type: none"> • Договори, контракти та угоди з клієнтами/партнерами/постачальниками • Договори франчайзингу • Права на провадження діяльності • Права на використання економічних та інших привілеїв • Права на місце в фондовій або товарній біржі • Інші нематеріальні активи тощо
126 «Гудвіл»	—

Джерело: створено автором на основі [12, с. 74]

придбання, характером володіння; використанням у діяльності; терміном корисного використання, засобом оцінки; рівнем правової охорони; можливостями ідентифікації, джерелами придбання; характером участі у виробництві продукції, впливом на фінансовий результат; ступенем ризику вкладень капіталу в активи. Пожарська вказує, що цей підхід відрізняється ґрунтовністю, системністю, максимальним охопленням усіх можливих об'єктів нематеріальних активів за їх характеристиками та призначенням [11].

Класифікацію, в якій визначну роль відіграє правове обґрунтування використання нематеріальних активів, наводить Л. Ю. Мельник. 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; згідно обліку; згідно з європейськими стандартами [6].

Науковий інтерес становить запропонована класифікація авторами П. Куцик, І. Дрогобицький,

З. Плиса, Х. Скоп, основою якої є модель декомпозиції бухгалтерської статті «Нематеріальні активи» (таблиця 1).

Розглянутий підхід створений, спираючись на властивості системності, які зосереджені на прийомах агрегування та синтезу. Він дає змогу по-новому розглядати та відображати нематеріальне майно, гармонізувати національну та міжнародну системи обліку та загалом впорядкувати процес організації та методики бухгалтерського обліку НМА.

Висновки. Кожна з наведених класифікацій дає можливість отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу тощо. В той же час, можна зробити висновок про необхідність подальшого удосконалення класифікації нематеріальних активів для цілей обліку в Україні. Для цього актуальним є врахування зарубіжного досвіду, але з орієнтиром на сучасні вітчизняні реалії та максимальним наближенням до діючої практики.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.12. — Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050
3. Європейські стандарти оцінки 2012 (посібник № 8 «Нематеріальні активи»). — Режим доступу: www.tegova.org
4. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: в 3 т. / [С.В. Мочерний, О.А. Устенко, В.М. Гець та ін; гол ред. Ради В., Д. Гаврилишин]. — К: Академія 2000. — Т. 2. — 848 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець. — Ж: ЖТІ, 2011. — 640 с.
6. Коба О. В. Визнання, ідентифікація та класифікація нематеріальних активів / О. В. Коба, А. О. Софієнко, А. О. Чиж // Економіка і регіон. — 2015. — № 6. — С. 136–142.
7. Проскуріна Н. М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів / Н. М. Проскуріна, В. В. Сьомченко, О. М. Бондаренко // Вісник Запорізького національного університету: Економічні науки. — Запоріжжя: ЗНУ, 2008. — № 1. — с. 115–119.
8. Бриль І. В. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації [Текст]: монографія / І. В. Бриль; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. — Київ: ІЕП НАНУ, 2015. — 83 с.
9. Сизоненко О. В. Класифікація нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку / О. В. Сизоненко // Облік і фінанси АПК.-2008. — № 2 — с. 143–146.
10. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Польова Тетяна Володимирівна. — Х.: ХДУХТ, 2006. — 159 с.
11. Пожарська Л. Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів підприємств телебачення / Л. Пожарська // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. — 2012. — № 1. — С. 33–43. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2012_1_5
12. Куцик П. О., Дрогобицький І. М., Плиса З. П., Скоп Х. І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст]: монографія / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. — Львів: Растр-7, 2016. — 268 с.
13. Академічний тлумачний словник (1970–1980) [Електронний ресурс]: онлайн-версія «Словника української мови» в 11 томах. — Режим доступу: <http://www.sum.in.ua/>
14. Коршуков В. В. Экономика организации (предприятия). Теория и практика: учебник для бакалавров / В. В. Коршуков. — Москва: Юрайт, 2015. — 433 с.

References

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» [Regulation (Standard) 8 «Intangible assets»]; Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.10.1999 r. # 242. — Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy» vid 01.01.12 [International Accounting Standard 38 «Intangible Assets»]. — Available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050
3. Yevropeiski standarty otsinky 2012 (posibnyk # 8 «Nematerialni aktyvy»). — Available at: www.tegova.org
4. Mochernyi S.V Ekonomichna entsyklopediia: v 3 t./ [S.V. Mochernyi, O.A. Ustenko, V.M. Heiets ta in; hol red. Rady V., D. Havrylyshyn]. — K: Akademiia 2000. — T. 2. — 848 s.
5. Butynets F. F. Teoriia bukhhalterskoho obliku / F. F. Butynets. — Zh: ZhTI, 2011. — 640 s.
6. Koba O. V. (2015) Vyznannia, identyfikatsiia ta klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv [Recognition, identification and classification of intangible assets] — *Ekonomika i rehion*, pp. 136–142.
7. Proskurina N. M. (2008) Problemy ta shliakhy udoskonalennia obliku nematerialnykh aktyviv [Problems and ways to improve the accounting of intangible assets] — *Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu: Ekonomichni nauky*. — Zaporizhzhia: ZNU, pp. 115–119.
8. Bryl I. V. (2015) Formuvannia ta vykorystannia nematerialnykh aktyviv pidpriemstv dlia pidvyshchennia yikh kapitalizatsii [Formation and use of intangible assets of enterprises to increase their capitalization]; NAN Ukrainy, In-t ekonomiky prom-sti. — Kyiv: IEP NANU, pp. 83 s.
9. Syzonenko O. V. (2008) Klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv dlia potreb bukhhalterskoho obliku [Classification of intangible assets for accounting purposes] *Oblik i finansy APK*. Pp. 143–146.
10. Polova T. V. (2006) Oblik, audyt i analiz nematerialnykh aktyviv: dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. [Accounting, audit and analysis of intangible assets] Kh.: KhDUKhT, 2006. —pp. 159.
11. Pozharska L. (2012) Ekonomichna sutnist ta klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv pidpriemstv telebachennia [Economic essence and classification of intangible assets of television enterprises] *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu*. — Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2012_1_5
12. Kutsyk P. O., Drohobyt'skyi I. M., Plysa Z. P., Skop Kh. I. Oblikova kontseptsiiia upravlinnia vartistiu nematerialnykh aktyviv pidpriemstva [Accounting concept of management of the value of intangible assets of the enterprise— Lviv: Rastr-7, 2016. —pp. 268.
13. Akademichniy tлумachnyi slovnyk (1970–1980) [Elektronnyi resurs]: onlain-versiia «Slovnyka ukrainskoi movy» v 11 tomakh. — Available at: <http://www.sum.in.ua/>
14. Korshukov V. V. Ekonomika orhanyzatsyy (predpriatya). Teoriya y praktyka: uchebnyk dlia bakalavrov / V. V. Korshukov. — Moskva: Yurait, 2015. — 433 s.