

УДК 657.3

Вікторія ШЕЛЕСТ

## ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

***Резюме.** Досліджено та уточнено економічний зміст нематеріальних активів у якості визначального фактора отримання економічних вигод та утримання конкурентних позицій. Наведено аналіз підходів науковців до класифікації нематеріальних активів з точки зору впливу таких підходів на методологію відображення зазначених активів у бухгалтерському обліку. Узагальнено критерії, що застосовуються відповідно до вітчизняного та зарубіжного законодавства для визнання об'єктів обліку нематеріальними активами та їх класифікації. Обґрунтовано важливість удосконалення існуючої класифікації таких активів для цілей бухгалтерського обліку, виходячи з вітчизняного та зарубіжного досвіду.*

***Ключові слова:** активи, нематеріальні активи, класифікація, стандарт бухгалтерського обліку.*

Viktorii SHELEST

## CLASSIFICATION PROBLEMS OF INTANGIBLE ASSETS AS OBJECTS OF ACCOUNTING

***Summary.** Intangible assets are an essential key for the development and success of organizations competing in the economic and technological context of the present time. They become the main instigators in the creation of value in entities. They are becoming so important that their identification and classification is an urgent task.*

*Different criteria have been used for the classification of intangible assets in different regulations, such as ability for identification, acquisition method, benefit-making capability etc. In this sense, the accounting norms generally use two criteria to define intangible assets: their ability for identification (identifiable or non-identifiable) and the way they were acquired and became part of the company's property (whether acquired externally).*

*However, despite the efforts made in recent years in order to understand the nature of intangible assets and the vast literature on them, there is no unanimous definition for a clear and objective delimitation and classification of intangible assets. In this situation, both academic and regulating bodies currently face the challenge of making joint efforts to develop an appropriate definition of intangible assets and establish a coherent classification.*

*Thus, the primary task of the paper is to analyze different approaches to the classification of intangible assets. The importance of improving existing classification of such assets for the purpose of accounting according to the national and foreign experience is shown.*

***Key words:** assets, intangible assets, classification, the accounting standard.*

**Постановка проблеми.** Глобалізація світової економіки сприяє переходу до «економіки знань», яка ґрунтується на інтелектуальній діяльності. Вплив таких процесів важко не помітити. Нематеріальні активи почали займати значну частку у структурі світового валового продукту, а економічна політика в багатьох країнах змінює свою направленість на користь інтелектуальної сфери. Дані тенденції отримали своє відображення й у бухгалтерському обліку, безпосередньо торкнувшись проблеми класифікації.

В обліку класифікація виступає у вигляді, так званої карти для рахунків (звітів) та характеризує певним чином і певною мірою підприємство. На сьогодні одним із основних чинників, які створюють труднощі класифікації в фінансовому обліку та пов'язані зі швидким розвитком глобалізаційних процесів у світі, є зменшення у структурі капіталу підприємства матеріальних ресурсів над нематеріальними та перетворення останніх на ключові фактори виробничих процесів. Це пояснюється збільшенням ролі нематеріальних активів у всіх сферах людської діяльності. Процеси інтернаціоналізації вимагають суттєвих змін у системах поглядів та понять щодо класифікації в бухгалтерському обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значну увагу дослідженню класифікації нематеріальних активів приділили у своїх наукових працях такі вчені: Банасько Т.М., Бігдан І.А., Бородін Ю., Бразілій Н.М., Бутинець Ф.Ф., Бутнік-Сіверський А., Валуєв Б.І., Гладунов В., Добровський В., Завгородній В., Кірейцев Г.Г., Криштопа І.І., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Польова Т.В., Пушкар М.С., Савченко В., Святоцький Е., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Федченко Л., Шевчук В.О., Шульга С.В. ті інші. Однак дане питання й досі вважається в недостатньо вивченим і потребує подальших досліджень та уточнень.

**Мета даної статті** полягає в дослідженні особливостей класифікації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та, керуючись здобутками вітчизняної та зарубіжної практики, удосконаленні такої класифікації.

**Виклад основного матеріалу.** Класифікація нематеріальних активів здійснюється за різними критеріями, а саме: ідентифікованості, способу надходження на підприємство, можливості отримання майбутніх економічних вигод, віддільності тощо.

У законодавчій сфері дане питання регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким в обліку нематеріальних активів виділяють такі групи об'єктів:

- 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 відповідно до земельного законодавства, 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 недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- 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), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [6].

Однак дана класифікація не задовольняє всіх вимог, які глобальні інтеграційні процеси ставлять перед нематеріальними активами. Ця проблема не залишилася поза увагою науковців. Існує багато різних підходів до класифікації нематеріальних активів. Однак на сьогодні відсутня апробована багатоаспектна класифікація нематеріальних активів за найсуттєвішими ознаками та метою застосування, що не дозволяє повною мірою ефективно використовувати нематеріальні активи та, виходячи з особливостей об'єктів цих активів, вдосконалювати методику обліку й аналізу таких активів.

Провівши критичний аналіз різних підходів, важливо відзначити ґрунтовну роботу Ю. Бородіна над даною проблематикою, в якій він виділив близько 30 прав щодо об'єктів інтелектуальної власності, тобто класифікував нематеріальні активи за правовою ознакою [1]. Тоді як Г. Десмонд та Р. Келлі згрупували нематеріальні активи за ознакою цілого, а саме на об'єкти, які не можна відокремити від підприємства, на об'єкти, які не можна відокремити від фізичної особи та на об'єкти, які можна відокремити як від підприємства, так і від фізичної особи [2]. Бразілій Н.М. у своїй класифікації виділяє такі ознаки: термін використання, правова ознака, ступінь ідентифікації, правова захищеність, відчуження, ліквідність, ризику та шляхи надходження. Криштопа І.І. вважає доцільним розрізняти нематеріальні активи за ознакою правомочності права власності [4]. Кожна із зазначених класифікацій потребує уточнень та доопрацювань, але, безсумнівно, праці вчених суттєво розширили межі знань в області нематеріальних активів, що знайшло своє відображення в усіх сферах життя.

Необхідно брати до уваги зарубіжний досвід, так як інститут інтелектуальної власності там з'явився раніше і відповідно досліджується він там довше. Виходячи із зарубіжних нормативних документів, для класифікації нематеріальних активів застосовують два критерії: ідентифікованість (виходячи з цього нематеріальні активи поділяють на ідентифіковані та неідентифіковані) та шлях надходження на підприємство (відповідно надійшли зовні чи створені на підприємстві) (рис. 1).

Розглянемо ідентифікованість як перший критерій, відповідно до якого виділяють дві категорії нематеріальних активів: ідентифіковані, від яких можна чітко визначити майбутні економічні вигоди (окремо чи спільно з правами на них) та не ідентифіковані, які створюють гудвіл.

Наступним критерієм вважається шлях надходження активів на підприємство. Відповідно до цієї категорії виділяють нематеріальні активи, що надійшли на підприємство в результаті господарських операцій (надійшли ззовні) та нематеріальні активи, створені

підприємством. Серед нематеріальних активів, що надійшли ззовні, виділяють ті, які надійшли на підприємство самостійно, як частина основних засобів та які виникли з інших нематеріальних активів, що надійшли на підприємство в результаті обміну активами, на безоплатній основі (гранти та дотації), як внесок до статутного капіталу.

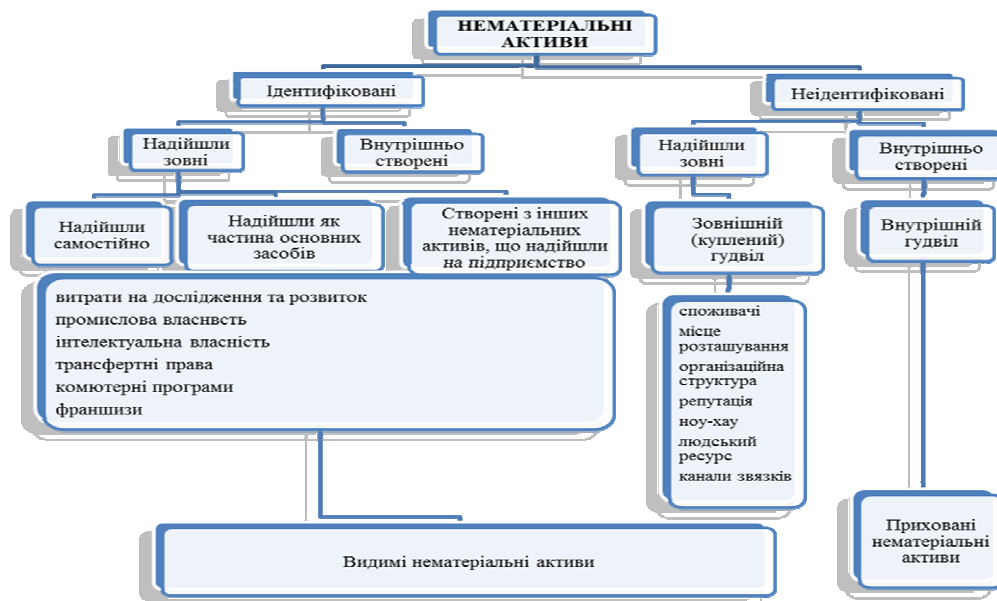


Рисунок 1. Класифікація нематеріальних активів у зарубіжних літературних джерелах

Figure 1. Classification of intangible assets in foreign literature

Нарешті, різні нематеріальні елементи групують за природою походження та сутністю відповідних інвестицій. Серед ідентифікованих нематеріальних активів (як тих, що надійшли ззовні, так і створених на підприємстві) виділяють: витрати на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи, промислову власність (патенти, торгові марки, корисні моделі, фірмові найменування та позначення), авторське право інтелектуальної власності, трансфертні права, комп'ютерні програми, франшизи тощо.

Не ідентифіковані нематеріальні активи, що надійшли від іншого підприємства, називають купленим гудвілом, зовнішнім гудвілом чи простим гудвілом. Такі активи відображаються в балансі підприємства та складаються з таких елементів: покупці, фірмове найменування, територіальне розташування бізнесу, комерційний рівень конкуренції, організаційна структура, престиж, креативність, людські ресурси, команда управлінців, штатні працівники та комерційні канали. Тобто відсутні вимоги щодо відображення у звітності внутрішньо створеного гудвілу, крім того, він не відображається в активах балансу[8].

Нематеріальні активи поділяються на видимі й невидимі (приховані) залежно від можливості відображення у звітності [9]. До видимих нематеріальних активів відносяться ті, що відповідають вимогам відображення у звітності (таким, як можливість достовірного оцінювання) та які фіксуються в статтях активів балансу. Такі активи координуються різними регулятивними органами у сфері обліку, хоча досі не розроблене єдине загальноприйняте трактування. Тоді як до прихованих нематеріальних активів відносяться ті, які не можуть бути визнані активами відповідно до поточних вимог бухгалтерського обліку та які не відображаються в балансі. Серед прихованих нематеріальних активів виділяють внутрішньо створені не ідентифіковані нематеріальні активи.

Варто зазначити, що в довідкових джерелах у моделях оцінювання інтелектуального капіталу прирівнюють нематеріальні активи до інтелектуального капіталу, вказуючи на існування нематеріальних зобов'язань. Деякі підприємства змушені брати на себе зобов'язання, щоб було можливим правдиве застосування на практиці нематеріальних активів. Тому, виходячи з класичної теорії бухгалтерського обліку, нематеріальний капітал виступає як різниця між нематеріальними активами підприємства та його зобов'язаннями. Нематеріальні

зобов'язання розглядають як організаційні немонетарні зобов'язання, які підприємство приймає та підтверджує з метою уникнення знецінення цих нематеріальних активів.

На підставі вищевикладеного, можна стверджувати, що у світі не існує й не може існувати єдиного переліку об'єктів інтелектуальної власності та вимог до них і відповідно класифікації, так як держава самостійно вирішує, які результати творчої діяльності будуть визнаватися об'єктами інтелектуальної власності. Тому не є новиною, що одне й те саме творче досягнення в одній країні визнається об'єктом права інтелектуальної власності, а в іншій – ні, не зважаючи на активні глобалізаційні процеси у світі.

До того ж, досліджуючи особливості нематеріальних активів, учені не приділяли достатньої уваги ролі держави в інноваційному процесі, тоді як вона сприяє стимулюванню перетворень у різних сферах життя, активізації національного виробництва та загалом реалізації інноваційної політики в країні. Сучасні глобалізаційні процеси ставлять нові завдання перед державою щодо сприяння вирішення проблем комерціалізації розробок у сфері інтелектуальної власності. Розв'язання цієї проблеми позитивно вплине як на всі процеси, що відбуваються в країні, так і на рівень, який вона буде займати на міжнародній арені. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» трансфер технологій являє собою передавання технології, що оформляється шляхом укладання двостороннього або багатостороннього договору між фізичними та/або юридичними особами, якими устанавлюються, змінюються або припиняються майнові права та обов'язки щодо технології та/або її складових [3]. Тобто це так звані взаємовідносини між партнерами, в яких один із них задля упровадження та використання передає технологію іншому через патенти, ноу-хау тощо. Більше того, трансфер технологій здійснюють у таких формах, як дочірні компанії, філії компаній, спільні підприємства, франчайзинг, ліцензійні угоди, інжиніринг тощо. В стратегічно важливих галузях чи тих, що потребують державної підтримки, одним із таких партнерів може виступати держава. Тому вважається за доцільне виділити таку класифікаційну ознаку нематеріальних активів, як характер взаємовідносин між суб'єктами в процесі трансферу технологій, за якою нематеріальні активи поділяються на вертикальний трансфер (трансфер інтелектуальної власності за участі держави) та горизонтальний трансфер (трансфер інтелектуальної власності за участю фізичних та юридичних осіб).

Різноманітність об'єктів прав інтелектуальної власності та значні можливості порушення цих прав отримали своє відображення в законодавчих документах з приводу правової охорони таких прав. До цієї обумовленої сукупності нормативно-правових актів відносяться як вітчизняні, так і міжнародні. Хоча національне законодавство у сфері інтелектуальної власності формувалося, керуючись зарубіжним досвідом, Україну, на сьогодні, відносять до країн з низькими стандартами захисту інтелектуальної власності.

Нематеріальна природа об'єктів права інтелектуальної власності зумовила відповідне правове регулювання договірних відносин, про що йдеться в главі 75 «Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності» та главі 76 «Комерційна концесія» Цивільного кодексу України. В ст. 426 та ст. 1108 ЦКУ зазначається, що особа, яка має виключне право дозволяти використання об'єкта права промислової власності надає дозвіл на таке використання, укладаючи ліцензійний договір з дотриманням вимог цього кодексу та іншого закону, в якому зазначаються умови видавання ліцензії[7].

Згідно зі ст. 1109 ЦКУ за ліцензійним договором одна сторона (ліцензіар) надає другій стороні (ліцензіату) дозвіл на використання об'єкта права промислової власності (ліцензію) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін, з урахуванням вимог ЦКУ та інших законів. У випадках, передбачених ліцензійним договором, може бути укладений субліцензійний договір. Вважається, що за ліцензійним договором надається невиключна ліцензія, якщо інше не встановлено ліцензійним договором [7].

У різних країнах вимоги до застосування ліцензій можуть відрізнятися. У Франції та Німеччині проста ліцензія передається без згоди ліцензіара лише тому підприємству, яке використовувало об'єкт інтелектуальної власності, тоді як в Англії ліцензію можна передавати лише за згодою ліцензіара. Характерні особливості ліцензійних договорів відповідно до нормативно-правових актів України зображено на рис. 2.

Варто зауважити, що відповідно до п. 3 ст. 1109 ЦКУ за ліцензійними договорами передбачається плата за використання об'єкта права інтелектуальної власності, яку називають

роялті. Згідно з пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України під роялті розуміють будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [5].

Виключна ліцензія	Невиключна ліцензія	Однінчна ліцензія
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> Право ліцензіара реалізувати права на об'єкті інтелектуальної власності	<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіара реалізувати права на об'єкті інтелектуальної власності	<input type="checkbox"/> Право ліцензіара реалізувати права на об'єкті інтелектуальної власності
<input type="checkbox"/> Право ліцензіара використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності	<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіара використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності	<input type="checkbox"/> Право ліцензіара використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності
<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіата реалізувати права на об'єкті інтелектуальної власності	<input type="checkbox"/> Право ліцензіата реалізувати права на об'єкті інтелектуальної власності	<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіата реалізувати права на об'єкті інтелектуальної власності
<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіата використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності	<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіата використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності	<input checked="" type="checkbox"/> Право ліцензіата використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності

<input type="checkbox"/>	- немає права
<input checked="" type="checkbox"/>	- має право
<input type="checkbox"/>	- залежить від умов договору

Рисунок 2. Порівняльна характеристика ліцензійних договорів відповідно до нормативно-правових актів України

Figure 2. Comparative study of license agreement features according to the main legislation regulations of Ukraine

Національне законодавство у пп. 145.1.1 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу України зазначає, що ліцензії, вартість яких перевищує суму 2500 грн. і термін їх дії понад рік, належать до нематеріальних активів 6 групи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) та відображаються на рахунках бухгалтерського обліку [5].

Отже, стимулювання інтелектуальної діяльності виступає пріоритетним завданням, яке впливає на стратегію і тактику соціально-економічного розвитку нашої держави. Однак на практиці зустрічається недостатня урегульованість відносин щодо об'єктів права інтелектуальної власності, а це, в свою чергу, свідчить, що необхідність подальшого вдосконалення існуючої нормативно-правової бази, яка регулює діяльність у сфері інтелектуальної власності.

**Висновки.** Підсумовуючи вищенаведене, можна зазначити, що темпи економічного, технічного розвитку висувають нематеріальні активи як рушійний фактор прогресу. Тоді як стрімкий розвиток цифрових технологій з їх невичерпними можливостями породжує все нові види нематеріальних активів. Виходячи з класифікаційних підходів щодо нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці, можна зазначити, що хоча існують суттєві розбіжності в економічних системах України, країн СНД, Європи, Америки класифікації нематеріальних активів є досить близькими за своєю сутністю. Однак не зважаючи на плідну працю науковців, єдиного загально визнаного підходу щодо класифікації нематеріальних активів не існує.

**Conclusions.** Summarizing the research results it should be noted that the rate of economic and technological development put forward intangible assets as driving factor of progress. The rapid development of digital technology with its inexhaustible opportunities generates more types of intangible assets. Based on the classification of intangible assets approaches in domestic and foreign

practice, noting that there are significant differences in the economic systems of Ukraine, CIS countries, Europe and America, the classification of intangible assets are fairly similar in nature. However, despite the hard work of academics, the universally accepted approach to the classification of intangible assets does not exist.

### **Використана література**

1. Бородин, Ю. Исследование бизнеса [Текст] / Ю. Бородин. – К.: АПП «Веполь», 1998. – 4 с.
2. Десмонд, Г.М. Руководство по оценке бизнеса [Текст] / Г.М. Десмонд, Р.З. Келли; пер. з англ., ред. И.Л. Артеменков, А.В. Воронкин. – М.: Энциклопедия оценки, 1988. – 272 с.
3. Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій», затверджений Верховною Радою України від 14.09.2006 № 143-V зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/143-16>.
4. Криштопа, І.І. Класифікація нематеріальних активів [Текст] / І.І. Криштопа // Держава та регіони. – 2009. – №3. – С. 76 – 82.
5. Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. Цивільний кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 16.01.2003 р. № 435-IV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
8. Jan-Erik Gröjer. Intangibles and accounting classifications: in search of classification strategy / Jan-Erik Gröjer // Accounting, Organizations and Society. – 2001. – 26. – P. 695 – 713.
9. Stolowy, H., Jeny-Cazavan, A. International accounting disharmony: The case of intangibles / H. Stolowy, A. Jeny-Cazavan // Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 2001. – 14 (4). – P. 477 – 496.