

УДК 657.1

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-72-78](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-72-78)

С.Є. Пиріжок, к.е.н., доц.

Е.Г. Мельник, к.е.н., доц.

Вінницький кооперативний інститут

Удосконалення класифікації нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку

У статті розглянуто проблемні питання класифікації нематеріальних активів для обліково-аналітичного забезпечення управління операціями з ними. Зроблено акцент на тому, що в результаті розширення кола користувачів облікової інформації про фінансовий та майновий стани підприємства, а також істотного підвищення інтересу учасників економічного процесу до об'єктивної і достовірної інформації про рух засобів підприємства, їх складу з метою здійснення ефективного управління важливого значення набуває одержання повної характеристики нематеріальних активів та наслідків здійснення операцій із ними. Для цього необхідно сформулювати обґрунтовану класифікацію, оскільки кожному виду нематеріальних активів відповідає своя система облікового відображення, методів оцінки, аналізу, аудиту та управління, що зумовлено здійсненням господарської діяльності. Тому нами доповнено класифікаційні ознаки нематеріальних активів, розкрито їх зміст і таким чином виокремлено їх види: за галузями; за функціональним призначенням; за натурально-речовою ознакою; за відношенням до процесу експлуатації; за термінами використання; за можливістю використання механізму амортизації; за нормативним регулюванням; за ступенем відчуження; за ступенем впливу на фінансові результати підприємства; за етапами життєвого циклу виробу; за стадіями кругообігу руху коштів; за відношенням до суб'єкта господарювання. Уточнення класифікації нематеріальних активів за вказаними ознаками може бути одним із основних аспектів ефективної організації їх обліку, внутрішньогосподарського аналізу і контролю.

Ключові слова: класифікація; класифікаційна ознака; нематеріальний актив; класифікація нематеріальних активів; обліково-аналітичне забезпечення.

Актуальність теми. Поглиблення інтеграційних процесів та розширення зв'язків з іноземними контрагентами продукує необхідність організації характерної для них системи бухгалтерського обліку, тісно інтегрованої з міжнародними стандартами, оцінкою аналітичних можливостей і переваг інформації, що міститься в бухгалтерській звітності, максимального використання її зовнішніми і внутрішніми користувачами в своїх інтересах. У результаті розширюється коло користувачів облікової інформації про фінансовий та майновий стани підприємства, а також істотно підвищується інтерес учасників економічного процесу до об'єктивної і достовірної інформації про рух засобів підприємства, їх склад з метою здійснення ефективного управління. Оскільки нематеріальні активи в даний час залишаються досить новими об'єктами вітчизняної системи обліку та аналізу, але мають велике значення у виробничо-фінансовій діяльності підприємства, то саме у цих умовах підприємства зіштовхуються з рядом проблемних питань, пов'язаних з бухгалтерським обліком операцій, із їх рухом та оцінкою, а саме з неопрацьованістю окремих законодавчих і нормативних документів, які регулюють їх облік, недостатністю в економічній літературі глибоких наукових і методичних розробок із досліджуваних питань, зокрема питань класифікації нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку.

Так значна кількість та різноманітність видів нематеріальних активів перешкоджають чіткому визначенню впливу їх використання на результати діяльності підприємства.

Таким чином, важливе значення для одержання повної характеристики нематеріальних активів та наслідків здійснення операцій із ними має науково обґрунтована класифікація, оскільки кожному виду нематеріальних активів відповідає своя система облікового відображення, методів оцінки, аналізу, аудиту та управління, зумовлені здійсненням господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Дослідження проблемних питань класифікації нематеріальних активів посідають важливе місце серед наукових інтересів вчених: Н.М. Балакрієвої, Н.В. Журавльової, Н.П. Кондракова, О.В. Побережець, І.В. Федорової та інших. Кожен із дослідників пропонує класифікувати нематеріальні активи за рядом ознак. Проте питання уніфікації класифікаційних ознак нематеріальних активів та виокремлення певних видів за ними для цілей бухгалтерського обліку з метою забезпечення повної та деталізованої інформації залишається відкритим.

Метою статті є визначення класифікаційних ознак та елементів нематеріальних активів з метою організації їх обліково-аналітичного забезпечення та визначення особливостей операцій із ними.

Викладення основного матеріалу. Для того щоб обґрунтувати вибір класифікаційних ознак, необхідно визначити теоретичні основи класифікації. Тому доцільно розкрити загальні питання класифікації.

Класифікація, з точки зору філософії як науки, – засіб упорядкування знань [3]. Стверджуємо, що визначення загальних якостей об'єктів допомагає знайти загальні ключові абстракції і механізми, які, в свою чергу, призводять до спрощеної архітектури системи. Суворих методів розробки класифікації немає, також відсутня методика, яка дозволяє виокремлювати класи та об'єкти. Немає таких понять, як «досконала структура класів», «правильний вибір об'єктів». Тому вибір класів є компромісним рішенням вибору ознак класифікації.

Ознака класифікації – характеристика об'єкта класифікації, що дає можливість встановити його подібність з іншими об'єктами класифікації або відмінність між ними [2].

Якщо наведено множину об'єктів, то можна сказати, що класифікація виконує потрійне завдання:

- упорядкування цієї множини;
- представлення у якнайкращій формі;
- сприяє утриманню уваги та кращому запам'ятовуванню цієї множини.

Проведений аналіз існуючих підходів до класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку дозволив встановити відсутність єдності в поглядах дослідників та констатувати існування значної кількості підходів до класифікації таких активів.

Тому для удосконалення діяльності підприємств та ефективної організації бухгалтерського обліку необхідно уточнити класифікацію нематеріальних активів, яка б мала комплексний характер, була б універсальною і дозволила б покращити значення основних показників, що характеризують ефективність діяльності підприємства.

Окремі розробки з цієї області можна почерпнути у Н.П. Кондракова [6]. У своїй класифікації він виокремлює такі види нематеріальних активів: - об'єкти інтелектуальної власності; - відкладені витрати; - ділова репутація організації.

Так заслуговує на увагу позиція, щодо поділу об'єктів інтелектуальної власності на дві групи: такі, що регулюються патентним правом і, відповідно, не підлягають такому регулюванню.

Зауважимо, що сьогодні не викликає жодних сумнівів важливість аналізу усіх складових, пов'язаних із рухом як інтелектуального капіталу/власності або нематеріальних активів, але складність виникає саме через неконвенційність понятійного апарату в частині цих близьких за своєю сутністю понять.

Така неконвенційність є об'єктивною, адже обумовлена багатозначністю самих термінів та універсальністю їх застосування по відношенню один до одного у різних сферах діяльності (патентознавства, авторського права, маркетингу, бухгалтерського обліку, професійної оцінки). Таким чином у кожній сфері діяльності утворився свій професійний словник.

Наступною є позиція Н.В. Журавльової [4, с. 75–85], яка пропонує класифікувати нематеріальні активи за видами та підвидами. Дослідник рекомендує узагальнити класифікацію нематеріальних активів на основі вирізнення трьох груп: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення окремих видів діяльності і права на об'єкти інтелектуальної власності (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів за видами

Враховуючи існуючі підходи до виокремлення окремих видів нематеріальних активів вітчизняними вченими, на сьогодні можливий варіант побудови класифікації нематеріальних активів.

Проте відомо, що науково обґрунтована класифікація є основою організації аналітичного обліку, економічного аналізу та контролю. Виходячи з цього, Н.М. Балкарієва [1] у своїй дисертації уточнила класифікацію нематеріальних активів за сутністю, функціональним призначенням та іншими ознаками з точки зору вимог бухгалтерського обліку та системи управління (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікаційні ознаки нематеріальних активів з позиції системи управління

Класифікаційна ознака	Вид	Можливість використання для потреб бухгалтерського обліку
За терміном використання	Довгострокові	+
	Короткострокові	+
За характером використання	Для виробничих потреб	+
	Для невиробничих потреб	+
За економічною сутністю	Нематеріальні активи – це активи, яким притаманна нематеріальна природа, вони фізично не зношуються, невичерпні, мають властивість самовідтворювання, а також здатні до тиражування	+

Так при розробці будь-яких класифікацій у бухгалтерського обліку варто враховувати, що предметом бухгалтерського обліку є діяльність конкретного підприємства, а не діяльність підприємств на рівні галузі чи держави, або окремого територіального об'єднання. Тому, на думку О.В. Побережець, К.В. Іванова [7], в бухгалтерському обліку варто розглядати лише нематеріальні активи на рівні окремого підприємства.

Враховуючи обґрунтовані вище вимоги до побудови класифікації нематеріальних активів у широкому розумінні, автори наводять уточнену класифікацію даних активів.

Зазначені на рисунку 2 види нематеріальних активів обумовлюють особливості їх відображення в бухгалтерському обліку.



Джерело : складено на основі [9]

Рис. 2. Класифікація нематеріальних активів з позиції забезпечення аналітичної інформації

Розглянемо кожен із критеріїв, запропонованих в класифікації, окремо.

Залежно від призначення нематеріальних активів можна визначити рахунки витрат, на які списуватиметься амортизація від зношення таких активів.

Залежно від строку нематеріального активу визначаються рахунки, на яких відображаються такі активи, – у складі оборотних чи необоротних активів. Це, в свою чергу, визначає порядок списання понесених на їх одержання витрат у системі бухгалтерського обліку.

Невідчутна природа нематеріальних активів, схильність до зміни своєї вартості незалежно від позицій менеджменту продукує формування їх основної облікової відмінності, порівняно із матеріальними активами підприємства, що полягає в одночасній можливості/неможливості амортизації. Це означає, що окремі нематеріальні активи амортизуватимуться як звичайні необоротні активи

підприємства, а інші – не втрачатимуть своєї вартості протягом закладеного терміну використання підприємством. Зауважимо, що в окремих випадках, вони навіть зможуть збільшувати свою вартість незалежно від релевантних рішень керівництва.

Виокремлення вказаних класифікаційних ознак сприяє такій побудові методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів, яка б враховувала специфічні особливості нематеріальних активів та забезпечувала задоволення інформаційних потреб максимальної кількості заінтересованих користувачів у сучасних умовах господарювання.

Наступний важливий момент формування класифікаційних ознак нематеріальних активів – це зарахування їх до належних облікових груп, що є основоположним як для потреб бухгалтерського, так і податкового обліку. Адже в першому випадку це дозволяє значно спростити та прискорити процес складання фінансової звітності (насамперед – Приміток до річної фінансової звітності). У другому – правильно визначати терміни корисного використання нематеріальних активів, виходячи з мінімально допустимих строків дії відповідних прав.

Для цього відобразимо склад класифікаційних груп у таблиці 2.

Таблиця 2

Класифікація нематеріальних активів

№ з/п	Найменування групи НА	Об'єкти, що входять до складу групи НА	Номер групи згідно з пп. 145.1.1 ПКУ	Код субрахунка
1	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо	Група 1	121
2	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо. У міжнародній практиці такі права часто іменують лізхольдом. Окрім того, звертаємо увагу на те, що у податковому обліку в цю групу заборонено включати право постійного користування земельною ділянкою	Група 2	122
3	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Група 3	123
4	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, окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Група 4	124
5	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), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо, окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Група 5	125
6	Інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності, використання економічних й інших привілеїв тощо	Група 6	127

Однак дане питання, на наш погляд, недостатньо розкрито ні в нормативних документах, ні в науковій літературі, присвяченій дослідженню нематеріальних активів.

Тому нами доповнені класифікаційні ознаки нематеріальних активів, розкрито їх зміст і, таким чином, виокремлено такі їх види (табл. 3).

Таблиця 3

Класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку

Класифікаційна ознака	Вид	Характеристика
1	2	3
1. За галузями	1.1. Використовувані в промисловості. 1.2. Застосовувані в сільському господарстві. 1.3. Необхідні в лісовому господарстві. 1.4. Використовувані в будівництві. 1.5. Застосовувані в транспорті. 1.6. Терміни, що вживаються в інших галузях	Групування нематеріальних активів за галузевою ознакою дозволяє отримати дані про їх вартість у кожній галузі залежно від того, де вони використовуються (наприклад, промисловість, сільське господарство, лісове господарство, будівництво, транспорт, інші галузі)
2. За функціональним призначенням	2.1. Виробничі. 2.2. Невиробничі	Виробничі нематеріальні активи (до них належать ті об'єкти нематеріальних активів, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва). Невиробничі (використовувані для управлінських, адміністративних та інших аналогічних потреб організації)
3. За натурально-речовою ознакою	3.1. Об'єкти інтелектуальної власності. 3.2. Ділова репутація	Об'єкти інтелектуальної власності (винаходи, промислові зразки, корисні моделі, товарні знаки і знаки обслуговування, найменування місця походження товару, програми для ЕОМ). Відкладені витрати (організаційні витрати). Ділова репутація (імідж компанії, що склався)
4. За відношенням до процесу експлуатації	4.1. Функціонуючі (працюють). 4.2. Нефункціонуючі (непрацюючі)	Функціонуючі (працюють) нематеріальні активи, використання яких приносить підприємству дохід у справжній період, Нефункціонуючі (непрацюючі) нематеріальні активи, які не використовуються з яких-небудь причин, але можуть використовуватися в майбутньому
5. За термінами використання	5.1. Від 1 до 5 років. 5.2. Від 5 до 10 років. 5.3. Від 10 до 20 років. 5.4. Понад 20 років	Від 1 до 5 років (до цієї групи належать, наприклад, виключні ліцензії, свідоцтва на корисну модель). Від 5 до 10 років (свідоцтва на промислові зразки, товарні знаки і знаки обслуговування, інші). Від 10 до 20 років (наприклад, свідоцтва на винаходи). Понад 20 років (ділова репутація)
6. За можливістю використання механізму амортизації	6.1. Амортизуються. 6.2. Чи не амортизуються	За можливістю використання механізму амортизації виокремлюють: нематеріальні активи, що амортизуються (об'єкти інтелектуальної власності); що не амортизуються (як правило, це активи, вартість яких з часом не зменшується, або активи, використання яких приносить постійний прибуток, що не зменшується. Амортизація не нараховується також по нематеріальних активах некомерційних організацій)
7. За нормативним регулюванням	7.1. Регульовані патентним правом. 7.2. Регульовані авторським правом. 7.3. Регульовані іншими галузями права	Щодо нормативного регулювання розрізняють: об'єкти, регульовані патентним правом, авторським правом, іншим правом. Особливо актуальне використання цього критерію в промисловості, де мають місце зловживання в питаннях використання інтелектуальної власності

Закінчення табл. 3

1	2	3
8. За ступенем відчуження	8.1. Відчужувані. 8.2. Невідчужувані	Відчужувані – повністю передані під час їх продажу, передачі, оренди. Невідчужувані – залишаються у власності підприємства-власника при частковій передачі прав на їх використання
9. За ступенем впливу на фінансові результати підприємства	9.1. Об'єкти, які надають прямий вплив. 9.2. Об'єкти, які надають непрямий вплив	Об'єкти нематеріальних активів, здатні приносити дохід прямо, за рахунок впровадження їх в експлуатацію. Об'єкти нематеріальних активів, що опосередковано впливають на фінансові результати
10. За етапами життєвого циклу виробу	10.1. На етапі розробки товару. 10.2. На етапі виведення на ринок. 10.3. На етапі зростання. 10.4. На етапі зрілості. 10.5. На етапі занепаду	На етапах розробки товару і виведення на ринок – проводиться прогностичний аналіз величини активів. На етапах росту і зрілості – основна роль належить ефективності використання активів, розрахунку показників рентабельності та ліквідності. На етапі занепаду – найбільша увага приділяється аналізу торгової марки і ділової репутації організації
11. За стадіями кругообігу руху коштів	11.1. На стадії процесу постачання. 11.2. На стадії виробництва продукції. 11.3. На стадії продажу продукції	На стадії процесу постачання – тут основна роль належить патентам, промисловим зразкам і корисним моделям. На стадії виробництва продукції – програмам для ЕОМ, баз даних. На стадії продажу продукції – товарним знакам, найменуванням місця походження товарів
12. За відношенням до суб'єкта господарювання	12.1. Зовнішні. 12.2. Внутрішні	Внутрішні, тобто створені самою організацією. Зовнішні – придбані у постачальників.

Джерело: запропоновано автором на основі [1; 4; 9]

Узагальнений та структурований опис класифікаційних груп нематеріальних активів дозволив деталізувати їх види та обґрунтувати їх сутність, що надасть можливість розробити інструментарій для управління та відображення операцій з руху нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати, що класифікація нематеріальних активів підприємства є необхідним компонентом для прийняття керівництвом суб'єкта господарювання оптимальних управлінських рішень, що сприяє розробці відповідної методики відображення операцій з нематеріальними активами в системі бухгалтерського обліку та дозволяє розкрити інформацію про такі операції у інформаційних розрізах, корисних для максимальної кількості заінтересованих користувачів.

На основі дослідження підходів до класифікації нематеріальних активів підприємства для цілей бухгалтерського обліку запропоновано розглядати їх за такими ознаками: за галузями; за функціональним призначенням; за натурально-речовою ознакою; за відношенням до процесу експлуатації; за термінами використання; за можливістю використання механізму амортизації; за нормативним регулюванням; за ступенем відчуження; за ступенем впливу на фінансові результати підприємства; за етапами життєвого циклу виробу; за стадіями кругообігу руху коштів; за відношенням до суб'єкта господарювання.

Уточнення класифікації нематеріальних активів за вказаними ознаками, на наш погляд, може бути одним із основних аспектів ефективної організації їх обліку, внутрішньогосподарського аналізу і контролю, а отримані результати необхідні для подальшого розгляду питань системи обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами, які і будуть представлені в подальших дослідженнях.

Список використаної літератури:

1. Балакирева Н.М. Учет и аудит нематериальных активов : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.М. Балакирева. – М., 2005. – 219 с.
2. Блохин Ю.П. Классификация и кодирование технико-экономической информации / Ю.П. Блохин, Е.А. Панфилов. – М. : Знание, 2015. – 64 с.
3. Буч Г. Объектно-ориентированный анализ и проектирование с примерами приложений на C++ / Г.Буч. – Rational Санта-Клара, Калифорния [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://linuxland.itam.nsc.ru/misc/other17/index.htm>.
4. Журавлева Н.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления нематериальными активами : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Журавлева Надежда Владимировна ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2008. – 248 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р. № 291.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н.П. Кондраков. – М. : Проспект, 2016. – 512 с.
7. Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2 (3). – С. 98–104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/98-104.pdf>.
8. Податковий кодекс України. – 2011. – № 2755–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.
9. Федорова І.В. Класифікація нематеріальних активів та шляхи її удосконалення / І.В. Федорова // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2016. – № 4 (1). – С. 45–51 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2016_4%281%29__9.

References:

1. Balakireva, N.M. (2005), *Uchet i audit nematerial'nykh aktivov*, Dissertation, 08.00.12, M., 219 p.
2. Blokhin, Yu.P. and Panfilov, E.A (2015), *Klassifikaciya i kodirovanie tekhniko-ehkonomicheskoy informacii*, Znanie, M., 64 p.
3. Buch, G. *Ob"ektno-orientirovannyi analiz i proektirovanie s primerami prilozhenii na S++*, Rational Santa-Klara, Kaliforniya, [Online], available at: <http://linuxland.itam.nsc.ru/misc/other17/index.htm>
4. Zhuravleva, N.V. (2008), *Uchetno-analiticheskoe obespechenie upravleniya nematerial'nymi aktivami*, Dissertation, 08.00.12, Voronezh. gos. un-t, Voronezh, 248 p.
5. Minfin (1999), *Instrukcija pro zastosuvannja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij, zatverdzhena nakazom Minfinu vid 30.11.99 r.*, No. 291.
6. Kondrakov, N.P. (2016), *Buhgalterskij (finansovyj, upravlencheskij) uchet*, uchebnik, Prospekt, M., 512 p.
7. Poberezhec', O.V. and Ivanova, K.V. (2012), «Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення», *Ekonomika: realii' chasu*, No. 2 (3), pp. 98–104, [Online], available at: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/98-104.pdf>
8. Verhovna Rada Ukrai'ny (2011), *Podatkovyj kodeks Ukrai'ny*, No. 2755–17, [Online], available at: <http://rada.gov.ua>
9. Fedorova, I.V. (2016), «Класифікація нематеріальних активів та шляхи її удосконалення», *Problemy i perspektivy rozvytku pidpryjemnytva*, No. 4 (1), pp. 45–51, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2016_4%281%29__9

Пиріжок Стелла Євгенівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку та аналізу Вінницького кооперативного інституту

Наукові інтереси:

– оподаткування підприємств малого бізнесу; внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів; проблеми бухгалтерського обліку в торгівлі.

Мельник Єрна Георгіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фундаментальних та обліково-фінансових дисциплін Вінницького кооперативного інституту

Наукові інтереси:

– удосконалення бухгалтерського обліку витрат в умовах комп'ютеризації; проблеми бухгалтерського обліку в торгівлі.

Стаття надійшла до редакції 02.01.2019.