

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

ECONOMIC ESSENCE AND CLASSIFICATION OF INTANGIBLE ASSETS: DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE

Зінченко О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

Коров'яковська Л.М.

магістрант,
Київський національний університет технологій та дизайну

У статті висвітлено актуальні питання економічної сутності та класифікації нематеріальних активів в Україні. Вивчено їх теоретичне обґрунтування на підставі чинного національного та міжнародного нормативно-правового регулювання. Досліджено, уточнено економічний зміст нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкта обліку. Наведено поняття об'єкта нематеріального активу та його класифікацію для потреб обліку.

Ключові слова: нематеріальний актив, класифікація, економічна сутність, поняття, структура.

В статье освещены актуальные вопросы экономической сущности и классификации нематериальных активов в Украине. Изучено их теоретическое обоснование на основе действующего национального и международного нормативно-правового регулирования. Исследовано, уточнено экономическое содержание нематериальных активов как специфического ресурса предприятия и объекта учета. Приведены понятия объекта нематериального актива и его классификации для нужд учета.

Ключевые слова: нематериальный актив, классификация, экономическая сущность, понятие, структура.

The topical issues of economic essence and classification of intangible assets in Ukraine are highlighted in the article. Their theoretical substantiation has been studied on the basis of current national and international regulatory and legal regulation. The economic content of intangible assets as a specific resource of the enterprise and the object of accounting is investigated and specified. The concept of the intangible asset object and its classification for accounting purposes are given.

Key words: intangible asset, classification, economic essence, concept, structure.

Постановка проблеми. За сучасних умов діяльності суб'єктів підприємництва активніше використовують такі довгострокові економічні ресурси, як нематеріальні активи, що пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за ефективного використання. Нині неможливо уявити підприємство, яке б не використовувало таких елементів, як реєстрація авторського права, торгової марки, веб-сайту, винаходу. З одного боку, нематеріальні чинники активно розглядаються вченими-економістами та управлінцями для точнішого визначення своєї сутності та аспектів державного регулювання, а з іншого боку, вони активніше використовуються в усіх сферах діяльності, сприяючи інноваційному розвитку.

Як наслідок, виникає потреба перегляду та уточнення принципів формування активів під-

приємства. Пріоритетності набувають нематеріальні активи, оскільки доведено, що збільшення обсягів виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції на вітчизняному та світовому ринках потребує використання науково-технологічних знань, різних видів інновацій як результатів інтелектуальної діяльності людини. Так, іноземні науковці переконують, що «успіх корпорації залежить більшою мірою від інтелектуальних можливостей системи, ніж від фізичних активів» [39].

У зв'язку з цим виникає потреба аналізу економічної сутності в Україні та дослідження змін законодавства щодо визначення поняття «нематеріальні активи». Дослідження, узагальнення поглядів вчених щодо класифікаційних ознак нематеріальних активів та надання

узагальненої їх класифікації, застосування якої дасть змогу вчасно приймати ефективні управлінські рішення щодо використання нематеріальних активів на підприємстві, є актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Унікальність нематеріальних активів та їх новизна у складі ресурсів підприємства, виокремлення їх важливості як об'єкта облікової системи потребують уточнення проблемних питань.

Нематеріальні активи є предметом обговорення багатьох теоретиків і практиків, а питання їх обліку є актуальними та висвітлюються в роботах економістів. Зокрема, облікові особливості нематеріальних активів як предмет пильного дослідження знайшли своє відображення в працях багатьох українських та закордонних вчених. Серед них слід назвати таких, як Г. Дорожко, Т. Банасько, Ф. Бутинець, І. Бігдан, Н. Виговська, С. Голов, М. Плекан, Н. Лобода, Н. Корогод, А. Касич, А. Семенов, Н. Літвінова, Т. Польова, Л. Мельничук, Ю. Писаренко, М. Пушкар, І. Тарасова, І. Ткаченко.

Серед теоретиків слід згадати зарубіжних учених-основоположників, а саме К. Свейбі, Р. Каплана, Д. Нортон, Л. Едвінсона; науковців, які досліджували методику використання нематеріальних активів, таких як П. Друкер, Х. Ітамі, І. Нонака, Х. Текеучі, Т. Стюарт, Т. Давенпорт, Р. Джога, В. Матвєєва, О. Кендюхов.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте питання визначення економічної сутності та класифікації нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку суб'єктів підприємництва потребують додаткового вивчення.

Проведене дослідження свідчить про те, що в економічній літературі класифікують нематеріальні активи за різними критеріями. Автори виділяють деякі класифікаційні ознаки об'єктів нематеріальних активів, що неповністю дає змогу їх охарактеризувати. З метою належної побудови облікової системи та її управління доцільно уточнити та доповнити методологічну базу щодо класифікації нематеріальних активів. Це сприятиме розширенню спектру обліково-аналітичної інформації щодо нематеріальних активів з метою управління ними.

Наявні наукові праці є значним та важливим внеском в удосконалення облікової системи нематеріальних активів. Проте є низка аспектів, які слід вивчити, зокрема економічна сутність нематеріальних активів, класифікація для облікових потреб, а також проблемних питань, що виникають в означеному спрямуванні.

Формування цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є висвітлення актуальних питань економічної сутності та класифікації нематеріальних активів в Україні, вивчення їх теоретичного обґрунтування на підставі чинного національного та міжнародного нормативно-правового регулювання, дослідження економіч-

ного змісту нематеріальних активів як специфічного ресурсу підприємства та об'єкта обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Використання нематеріальних активів на підприємствах постійно супроводжується низкою облікових та управлінських проблем:

- незрозумілість багатьох нових термінів («гудвіл», «франчайзинг», «франшиза», «роялті» тощо), а також порядку їх обліку та управління ними;

- нестикування деяких нормативно-правових документів щодо методики їх обліку;

- невиконання чинної законодавчої бази щодо операцій з нематеріальними активами деякими учасниками ринку, що спричиняє процвітання тіньової економіки та невизнання прав на наукові відкриття, фірмові торговельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї тощо, що веде до того, що добросовісні учасники ринку отримують низькі прибутки або збитки в результаті сплати всіх необхідних податків і платежів, а недобросовісні, уникаючи дотримання чинного законодавства, – прибутки;

- не до кінця встановлені чіткі критерії та методики щодо визнання, оцінювання, амортизації, переоцінювання їх в бухгалтерському обліку;

- різні погляди вчених-економістів щодо економічної їх класифікації;

- невміння управляти й ефективно їх використовувати;

- відсутність відображення в балансі та неврахування їх значення для господарської діяльності, що приводить до заниження вартості підприємства.

Насамперед на початку дослідження слід з'ясувати розбіжності щодо визначення нематеріального активу. З цією метою здійснено порівняння визначень цього активу в різних законодавчо-нормативних документах.

Формування в бухгалтерському обліку інформації щодо нематеріальних активів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності регулює П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Цим положенням визначено, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [4].

Придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, а його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розроблення, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

– інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням нематеріального активу [4].

Згідно з МСФЗ 38 [6] нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. За П(С)БО 8 нематеріальний актив – це «немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований». Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [4]. Аналіз законодавчої бази свідчить про те, що нині відсутнє єдине розуміння сутності нематеріальних активів. Нормативні документи мають різні визначення поняття нематеріальних активів. Наведемо деякі з них:

– об'єкт інтелектуальної, зокрема промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку;

– об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності користування;

– немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).

Для потреб бухгалтерського обліку П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп (рис. 1).

МСБО 38 рекомендовано окремі класи нематеріальних активів, зокрема:

- 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 розроблення [6].

З наведеної в МСБО 38 класифікації видно, що вона дещо відрізняється від наведених груп нематеріальних активів в П(С)БО 8, але також зводиться до переліку видів нематеріальних активів з метою привласнення їм облікового рахунку.

Згідно зі статтею 420 ЦКУ [40] до цих об'єктів, 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;

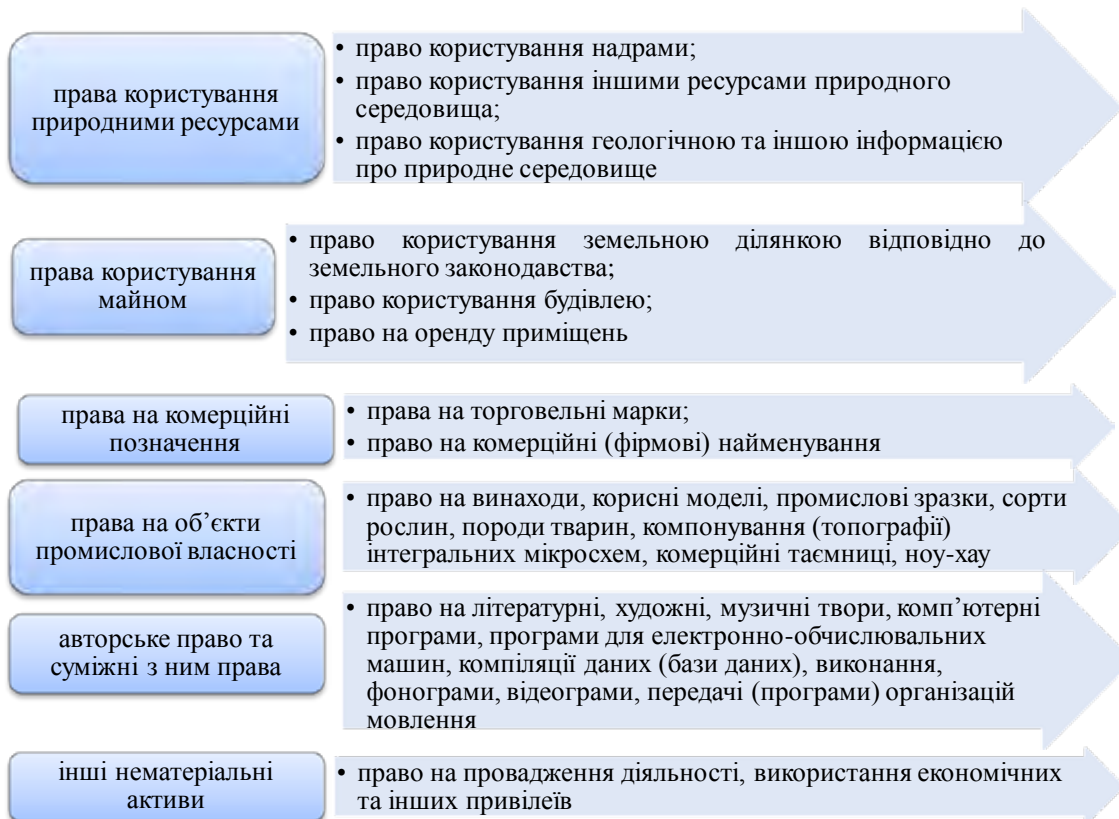


Рис. 1. Класифікація нематеріальних активів за П(С)БО 8

- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці.

Для здійснення податкових розрахунків нематеріальні активи поділяються на ті, що підлягають амортизації, і ті, що не підлягають.

Таким чином, термін «нематеріальні активи» має різне трактування в нормативних актах, що унеможлиблює формування єдиного підходу до їх класифікації.

Визначення «нематеріальні активи» передбачалося підпунктом 14.1.120 п. 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [1] (далі – ПКУ), проте його виключено на підставі Закону від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII [2].

Аналіз змісту категорії «нематеріальні активи» згідно з нормативно-правовими документами унаочнює табл. 1.

Основна розбіжність трактування нематеріальних активів у різних нормативних документах полягає в різному підході до їх визначення в бухгалтерському законодавстві. В нормативних документах [4; 6; 42] нематеріальним активом є немонетарний актив, який не має матеріальної (фізичної) форми та може бути ідентифікований без переліку нематеріальних активів.

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні уточнено, що строк корисного використання нематеріального активу може бути різним без будь-яких обмежень [42]. Такий підхід може вносити непорозуміння щодо визнання нематеріального активу. Зокрема, з одного боку, вираз

«незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)» означає, що строк використання може бути визначений або невизначений. Під невизначеним строком використання можна розуміти те, що строк не обмежується конкретним терміном. З іншого боку, у визначенні не встановлено уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив має використовуватися впродовж періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), що наведено в П(С)БО 8. Це означає, що до нематеріальних активів можна включати активи зі строком використання до одного року, що суперечить віднесенню їх до класу необоротних активів, відповідно, відображенню в першому розділі балансу.

У процесі розгляду різних підходів вчених-економістів до класифікації нематеріальних активів встановлено, що запропоновані класифікації різняться числом, змістом і підходом до формування класифікаційних ознак.

Наприклад, Н. Бразілій визначає такі основні групи, як термін використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, ступінь відчуження, шляхи надходження, ступінь ліквідності й ризику, правова ознака. Ці ознаки можуть використовуватися для цілей бухгалтерського обліку, але потребують удосконалення у зв'язку з ускладненням видів нематеріальних активів, а також операцій з ними. Спрощення класифікації унеможлиблює характеристику всіх нематеріальних активів.

Наукова література не дає єдиного підходу до трактування категорії нематеріальних активів. Найбільше визначень наводиться в економічній літературі (табл. 2).

Таким чином, враховуючи проведений аналіз трактування, можемо сформулювати таке визна-

Таблиця 1

Визначення змісту поняття «нематеріальні активи»

Нормативно-правовий документ	Зміст поняття «нематеріальний актив»	Характерні риси
Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» [3]	Об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності.	Об'єкт права інтелектуальної власності.
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [4]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.	Немонетарний актив, що не належить до грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або певній) сумі грошей; не має матеріальної форми; може бути ідентифікований.
НП(С)БО в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [5]	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.	Немонетарний актив, що не має матеріальної форми; може бути ідентифікований.
МСБО 38 «Нематеріальні активи» [6]	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.	Не має фізичної субстанції; може бути ідентифікований.

Визначення нематеріальних активів в економічній літературі

Автори	Визначення
О. Лишиленко [7]	Це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі є нематеріальними активами».
О. Коблянська [8]	Будь-які (їх коло залишається невичерпним) безтілесні об'єкти цивільного обігу, що можуть бути капіталізовані підприємством, організацією, установою.
Н. Хорунжак [9, с. 68], Л. Шнейдман [10], Н. Грабова [11], Н. Ткаченко [12]	Умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також права користування землею, водними та іншими природними ресурсами.
І. Балабанов [13, с. 33]	Вкладення грошових коштів підприємства (його витрати) в нематеріальні об'єкти, які використовуються в господарській діяльності у тривалому періоді та приносять дохід.
В. Завгородній, В. Савченко [14, с. 80]	Довгострокові витрати, які повинні приносити дохід протягом певного періоду.
В. Палій, В. Палій [15, с. 53–75]	Об'єкти майна, що не мають матеріально-речового змісту або зміст яких не має вирішального значення для продуктивного його використання, або матеріально-речовий зміст яких не розглядається через юридичну обмеженість.
П. Кураков [16]	Належні підприємствам та організаціям цінності, що не є фізичними об'єктами, які мають грошову оцінку та приносять грошовий дохід.
І. Бланк [17, с. 103], А. Турило, О. Корнух [18, с. 173]	Необоротні активи, які не мають речової (матеріальної) форми, що забезпечують здійснення усіх основних видів господарської діяльності.
О. Россомахіна [19, с. 5]	У широкому розумінні це – всі немайнові блага; у вузькому (бухгалтерському розумінні) – ті нематеріальні блага, вартість яких можна з певною гарантією визначити досить точно та відобразити в балансі.
О. Вакун [20, с. 213]	Сукупність усіх невідчутних активів (включаючи інтелектуальний капітал і нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їх визнання активами згідно з національними П(С)БО.
С. Свірко [21, с. 39]	Вид ресурсів установи, що має нематеріальну природу, очікуваний строк корисної дії яких становить більше одного року, які покликані забезпечити його функціонування згідно з визначеними завданнями.
С. Покропивний [22]	Доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами».
І. Пилипенко [23]	Це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду.
Г.А. Вемі, Д.Г. Шорт [24]	Активи, які фізично не існують та надають власнику право їх використання.
О. Зайковський, В. Комаров [25, с. 14]	Немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у праві власності на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожені) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він більше року) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.
В. Диба [26, с. 481]	Немонетарні активи довгострокового використання, що не мають матеріально-речової форми або матеріальна форма яких не має істотного значення для їхнього використання в господарській діяльності, однак мають вартісну оцінку, можуть бути ідентифіковані та здатні забезпечувати підприємству економічну вигоду.
О. Щур, Т. Олексієнко [27, с. 173].	Немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані, сприяють одержанню підприємством доходу та є довгостроковими правами або перевагами, котрі отримує власник таких прав, витратами на їх придбання (створення) і доведення до стану, придатного для використання за своїм призначенням.

Закінчення таблиці 2

Д. Сушко [28, с. 179]	Немонетарні активи, які не мають матеріальної субстанції, проте мають вартість та можуть бути ідентифіковані, утримуються підприємством з метою отримання економічних вигід шляхом їх використання в різних сферах економічної діяльності протягом строку корисної дії.
Дж. Доунс, Дж.Е. Гудман [29]	Ресурс підприємства, головним завданням якого є надання фірмі переваг на ринку (зокрема, дозвіл на пошук копалин, імпорт, авторські права, витрати на рекламу, організаційні витрати).
В. Сатовський [30, с. 2], Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл [31, с. 225–226]	Необоротні довгострокові активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть приносити підприємству прибуток.
Ю. Гарбар, А. Драниковський, І. Іванова [32, с. 422]	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної, зокрема промислової, власності, а також аналогічні права, визнані в установленому законом порядку.
В. Жук [33, с. 7]	Об'єкти права інтелектуальної власності згідно з Цивільним кодексом України; права користування, що, згідно із законодавством, можуть бути визнані нематеріальними активами.

Таблиця 3

Класифікація нематеріальних активів згідно зі стандартами

МСФЗ 38	П(С)БО 8
Торгові марки	Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище).
Фірмові найменування	Права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень).
Програмне забезпечення	Права на комерційні позначення (права на товарні знаки, торговельні марки, фірмові назви), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті.
Ліцензії та франшизи	Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті.
Авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію	Авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті.
Рецепти, формули, проекти та макети	Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв).
Незавершені нематеріальні активи	

чення: нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної або речової форми, ідентифікований, може утримуватися (використовуватися) підприємством більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік, а також використовується у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Класифікація нематеріальних активів в П(С)БО 8 [4], МСБО 38 [6] наведена в табл. 3.

З точки зору зарубіжного досвіду у США для впорядкування різноманітних видів нематеріальних активів Рада зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board, FASB) використовує їх класифікацію за природою виникнення, яка включає 6 груп:

- 1) відносяться до маркетингової діяльності;
- 2) відносяться до діяльності щодо пошуку комерційних партнерів та співробітників;
- 3) відносяться до художньої діяльності;
- 4) впливають із контрактних угод;
- 5) представляють нову технологію;
- 6) представляють ділову репутацію (гудвіл).

Р. Рейлі та Р. Швайс у монографії виділяють десять типів нематеріальних активів, які класифікуються за їх зв'язком з іншими елементами (напрямами) діяльності, що наведено в табл. 4 [34].

Класифікація нематеріальних активів за ознаками наявна в працях вітчизняних авторів, таких як І. Бігдан, Т. Польова, Л. Мельник (табл. 5).

Таблиця 4

Класифікація нематеріальних активів за елементами діяльності [34]

Група нематеріальних активів	Найменування об'єктів, що належать до відповідної групи
Нематеріальні активи, що пов'язані з маркетингом	Товарні знаки, фірмові назви, торгові марки (бренди), логотипи тощо.
Нематеріальні активи, що пов'язані з технологіями	Патенти на технологічні процеси, патенти, технічна документація, технічне ноу-хау тощо.
Нематеріальні активи, що пов'язані з творчою діяльністю	Літературні твори та авторські права на них, музикальні твори, видавничі права, права на постановки.
Нематеріальні активи, що пов'язані з обробленням даних	Запатентовані програмні забезпечення комп'ютерів, авторські права на програмні забезпечення, автоматизовані бази даних, маски та шаблони для інтегральних схем.
Нематеріальні активи, що пов'язані з інженерною діяльністю	Промислові зразки, патенти на вироби, інженерні креслення та схеми, проекти, фірмова документація.
Нематеріальні активи, що пов'язані з клієнтами	Списки клієнтів, контракти з клієнтами, відношення з клієнтами, відкриті замовлення на поставку.
Нематеріальні активи, що пов'язані з контрактами	Вигідні контракти з постачальниками, ліцензійні угоди, договори франшизи, угоди про неучасть у конкуренції.
Нематеріальні активи, що пов'язані з людським капіталом	Наприклад, відібрана та робоча сила, що пройшла навчання, договори найму, угоди з профспілками.
Нематеріальні активи, що пов'язані із земельними ділянками	Права на розробку корисних копалин, права на повітряний простір, права на водяний простір тощо.
Нематеріальні активи, що пов'язані з поняттям «гудвіл» (ділова репутація).	Гудвіл організації, гудвіл професійної практики, особистий гудвіл спеціаліста, гудвіл знаменитості, загальна вартість бізнесу як діючого підприємства.

Таблиця 5

Класифікація нематеріальних активів за ознаками

Автор	Класифікаційна ознака
І. Бігдан [35]	<ul style="list-style-type: none"> – Об'єкт права; – функціональне призначення; – спосіб придбання; – характер володіння; – наявність зносу; – термін корисного використання; – застосування в діяльності; – період отримання очікуваних економічних вигід; – рівень правової охорони; – місце використання; – можливість ідентифікації; – спосіб оцінювання; – джерела придбання; – характер участі у виробництві продукту; – вплив на фінансовий результат; – ступінь ліквідності.
Т. Польова [36]	<ul style="list-style-type: none"> – Вид прав; – стан використання; – строк корисного використання; – період отримання очікуваної економічної вигоди; – ступінь ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи; – напрями вибуття.
Л. Мельник [37]	<ul style="list-style-type: none"> – Напрями вибуття; – характер функцій у суспільстві; – права використання нематеріальних активів; – господарсько-облікові ознаки; – ознаки цілого; – спосіб отримання; – наявність творчого елемента; – облік; – європейські стандарти.

Запропоновані різноманітні класифікації видових проявів нематеріальних активів мають своє право на існування, і кожен автор використовує класифікацію відповідно до мети свого дослідження. В табл. 6 наведено пропозиції зарубіжних вчених щодо класифікації нематеріальних активів.

Класифікацію із зазначенням мети, яку вона дає змогу досягти, можна використати для надання всебічної характеристики об'єкта нематеріальних активів, зокрема ідентифікації, визначення терміну корисного використання, відображення господарських операцій в обліку (табл. 7).

В Україні не приділяється уваги такому чиннику поняття, як структура нематеріальних активів. Це близьке поняття до плану рахунків, але одночасно відрізняється від нього. Проте за кордоном кожна країна має свою неповторну структуру (табл. 8).

Загалом, досить актуальною проблемою облікової практики нематеріальних активів у суб'єктів господарювання є питання їх класифікації, а також трактування. Під час аналізування різних підходів до визначення терміна «нематеріальні активи» з'ясовано, що склад цього виду активів різноманітний, тому облік нематеріальних активів вимагає особливої уваги.

Пропозиції щодо усунення проблем, пов'язаних з використанням та обліком нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах, наведені в табл. 9.

Висновки. В нормативно-правових документах існують розбіжності щодо визначення поняття нематеріальних активів, що обумовлює потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Критичний огляд наявних підходів до визначення нематеріальних активів у фаховій літературі дає змогу уточнити сутність цієї обліково-економічної категорії. Дослідження поглядів вчених дало змогу узагальнити класифікацію нематеріальних активів, застосування якої сприятиме вчасному прийняттю ефективного управлінського рішення щодо правильного використання нематеріальних активів на підприємстві.

Нематеріальні активи мають відображатися як особливий вид об'єкта бухгалтерського обліку. Первинний облік НМА має вдосконалюватися щодо посилення змістовного навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечення під час відображення всіх особливостей кожного об'єкта [41].

Таблиця 6

Класифікація нематеріальних активів за типами й об'єктами [38]

Тип класифікації	Види нематеріальних об'єктів	Автори, що пропонують або використовують
По відношенню до компанії	– Зовнішні структурні (бренди, заказники, поставники); – внутрішні структурні (програми, структура, управління); – індивідуальні компетенції (освіта, досвід).	К. Свейбі (1997 рік)
По відношенню до людського фактору	– структурні (бази даних, програмне забезпечення, патенти, торгові марки, організаційна структура); – людські (знання, навички, інноваційність, здатність виконувати доручення).	Л. Едвінсон, М. Мелоні (1997 рік)
По відношенню до функціональних галузей менеджменту	– Організаційні (інфраструктура, інформаційні системи, ноу-хау, інтелектуальні здібності); – людські (знання, навички); – ринкові/клієнтські (бренди, знаки обслуговування, ділова репутація, збутова мережа, відносини з поставниками).	Н. Бонтіс (2001 рік), Г. Рус (2005 рік)
По відношенню до джерела активу	– Винаходи; – організаційна діяльність; – людські ресурси.	Б. Лев (2001 рік)
За елементами об'єктів	– Контрактні нематеріальні активи; – нематеріальні активи авторських прав; – клієнтські нематеріальні активи; – нематеріальні активи обробки даних; – гудвіл; – нематеріальні активи людського капіталу; – нематеріальні активи земельної ділянки; – нематеріальні активи маркетингу; – технологічні нематеріальні активи.	Р. Реул Р. Швайс (2005 рік)

Класифікація нематеріальних активів підприємства

№	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів	Мета класифікації
1	Можливість існування окремо від юридичної особи	Ідентифіковані, неідентифіковані.	Ідентифікація
2	Наявність документа на право власності	Наявний, відсутній.	
3	Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	Ідентифіковані (відчужувані від підприємства), неідентифіковані (невідчужувані від підприємства, індивіда).	
4	Відповідно до Плану рахунків	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.	
5	За ступенем правової захищеності	Захищаються або ні охоронними документами.	
6	Обсяг одержуваних прав на об'єкт	Виняткові права, невиключні права.	
7	Термін служби	З обмеженим терміном служби, з необмеженим терміном служби.	Визначення терміну корисного використання
8	За строком корисного використання	Функціонуючі, нефункціонуючі.	
9	Ступінь морального зносу	Високий, низький.	
10	Унікальність	Унікальні, неунікальні.	
11	За оборотністю	Поточні, довгострокові.	
12	Канал надходження на підприємство	Внутрішній, зовнішній.	Відображення на рахунках обліку
13	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.	
14	За способом створення	Власні, пайові, придбані зі сторони.	
15	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).	
16	Характер володіння	Власні, орендовані.	
17	Погашення вартості	Амортизуються, не амортизуються.	Амортизація
18	Відображення в балансі підприємства	Відображений у балансі, невідображений у балансі.	Формування показників фінансової звітності
19	Джерело фінансування	Власні кошти, залучені кошти.	Управлінський облік, менеджмент
20	Отримання доходу	Приносять прямий дохід, приносять непрямий дохід.	
21	Спосіб оцінювання	Індивідуальна оцінка, оцінка в сукупності.	
22	За ступенем впливу на фінансові результати	Здатні безпосередньо приносити дохід, опосередковано впливають на фінансові результати.	
23	Ступінь дохідності	Високодохідні, низькодохідні.	
24	Ступінь ліквідності	Високоліквідні, низьколіквідні.	Економічний аналіз, управлінський облік

Таблиця 8

Аналіз структури нематеріальних активів у різних країнах

Країна	Структура нематеріальних активів
Великобританія	Людський капітал, організаційний капітал, програмне забезпечення, дизайн, патенти та дослідження тощо.
США	Програмне забезпечення, наукові дослідження, наукові дослідження у фінансовій сфері, бренд тощо.
Швеція	Наукові дослідження у фінансовій сфері, професійне навчання, організаційний капітал, бренд, програмне забезпечення, дизайн, наукові дослідження, розвідування корисних копалин, авторські права та ліцензії.
Нідерланди	Програмне забезпечення, наукові дослідження, розвідка корисних копалин, авторські права та ліцензії, бренд, людський капітал, організаційний капітал.
Німеччина	Програмне забезпечення, наукові дослідження, розвідка корисних копалин, патенти та патентні платежі, інновації у фінансові послуги, дизайн, реклама, маркетингові дослідження, людський капітал, організаційний капітал.
Італія	Програмне забезпечення, наукові дослідження, розвідка корисних копалин, патенти та патентні платежі, інновації у фінансові послуги, дизайн, реклама, маркетингові дослідження, людський капітал, організаційний капітал.
Франція	Програмне забезпечення, наукові дослідження, розвідка корисних копалин, патенти та патентні платежі, інновації у фінансові послуги, дизайн, реклама, маркетингові дослідження, людський капітал, організаційний капітал.
Іспанія	Програмне забезпечення, наукові дослідження, розвідка корисних копалин, патенти та патентні платежі, інновації у фінансові послуги, дизайн, реклама, маркетингові дослідження, людський капітал, організаційний капітал.
Японія	Програмне забезпечення, наукові дослідження, розвідування корисних копалин, патенти та патентні платежі, розвиток продукції та дизайн, бренд, людський капітал, організаційний капітал.

Таблиця 9

Проблеми обліку нематеріальних активів та пропозиції щодо їх усунення

Проблеми обліку нематеріальних активів	Пропозиції щодо їх усунення
Неоднозначне тлумачення поняття «нематеріальні активи»; неефективне управління даними активами; відсутність єдиної доцільної методики оцінювання; недосконалість організації збалансованості обліку; відсутність єдиної класифікації; відсутність методики інвентаризації; проблеми під час визнання активів нематеріальними; недооцінювання такої категорії, як гудвіл.	Удосконалення правової бази з обліку; удосконалення системи контролю; визначення єдиного оптимального підходу до оцінювання вартості; підвищення рівня кваліфікації, знань бухгалтерів з обліку нематеріальних активів; розроблення єдиних критеріїв щодо віднесення того чи того об'єкта нематеріальних активів до відповідної групи; запозичення зарубіжного досвіду щодо оцінювання та обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України: затв. ВРУ від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України, затверджений Верховною Радою України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#n51>.
3. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України, затверджений Верховною Радою України від 14 вересня 2006 року № 143-V. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
4. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: Наказ МФУ від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
5. Національне П(С)БО в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
6. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» від 1 січня 2012 року / ВРУ. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
7. Лишиленко О. Бухгалтерський облік: підручник. Київ: ЦНЛ, 2005. 632 с.
8. Коблянська О. Фінансовий облік: навч. посібник. 2-ге вид., виправл. і доповн. Київ: Знання, 2007. 471 с.
9. Хорунжак Н. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів. Регіональна економіка. 2001. № 2. С. 67–76.

10. Гетьман В., Терехова В., Шнейдман Л. Финансовый учет: учебник / под ред. В. Гетьмана. 2-е изд., перераб., доп. Москва, 2004. 784 с.
11. Грабова Н. Бухгалтерский учет в торговле: практ. пособ. Киев: Учетинформ, 1996. 382 с.
12. Ткаченко Н. Бухгалтерский облік на підприємствах України з різними формами власності: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доповн. Київ: А.С.К., 1997. 672 с.
13. Балабанов И. Основы финансового менеджмента: учеб. пособие. Москва: Финансы и статистика, 1997. 480 с.
14. Завгородній В. Бухгалтерський облік в Україні. Київ: А.С.К., 2003. 848 с.
15. Палий В., Палий В. Финансовый учет: учеб. пособие. 2-е изд. Москва: ФБК-Пресс, 1998. 295 с.
16. Кураков Л., Краснов А., Назаров А. Экономика: инновационные подходы: учебное пособие. Москва: Гелиос, 1998. 600 с.
17. Бланк И. Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. Киев: Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
18. Турило А., Корнух О. Теоретико-методичні підходи до визначення складових інтелектуального капіталу підприємства та його змісту. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 3. С. 168–177.
19. Россомахіна О. Взаємозв'язок торговельної марки, ділової репутації та гудвілу як активів підприємства: правовий аспект. Правове регулювання економіки. 2008. С. 1–9.
20. Вакун О. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. Сталий розвиток економіки. 2011. № 3. С. 211–215.
21. Свирко С. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета бюджетных учреждений. Бух. учет и аудит. 2004. № 11. С. 38–43.
22. Покропивний С. Економіка підприємства. Київ: КНЕУ, 2001. 128 с.
23. Пилипенко І. Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України. Київ: ДАСОА, 2005. 169 с.
24. Вемі Г.А., Шорт Д.Г. Основы фінансового обліку / пер. О. Мінін, О. Ткач. Київ: Основи, 1999. 943 с.
25. Зайковский А., Комаров В. Идентификация нематериальных активов – базис их бухгалтерского учета. Интеллектуальная собственность. 2008. № 5. С. 13–19.
26. Диба В. Облік нематеріальних активів та їхня ідентифікація. Торгівля і ринок України. 2010. № 29. С. 473–481.
27. Щур О., Олексієнко Т. Визнання та ідентифікація нематеріальних активів. Економіка і регіон. 2010. № 1. С. 170–173.
28. Сушко Д. Сутність нематеріальних активів та основні критерії їх використання з метою бухгалтерського обліку. Формування ринкових відносин в Україні. 2008. № 9. С. 177–179.
29. Downes J., Goodman J.E. Dictionary of Finance and Investment Terms. Brron's Educational Series, 1998. 730 p.
30. Сатовський В. Облік і аудит нематеріальних активів у ринкових умовах господарювання. Світ бухг. обліку. 1998. № 5. С. 2–4.
31. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я. Соколова. 2-е изд., стереотип. Москва: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
32. Гарбар Ю., Драниковский А. и др. Оценка имущества и имущественных прав. Киев: ООО «УКЦ «Эксперт-Л», СПД Цудзинович, 2007. 746 с.
33. Жук В. та ін. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування: навч. посіб. / ред. В. Жук, Ю. Рудченко. Київ: Юрагро-Веста, 2008. 249 с.
34. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. Москва: Квинто-консалтинг, 2005. 761 с.
35. Бігдан І. Облік і аудит нематеріальних активів: дис. ... канд. екон. наук; ХДУХТ. Харків, 2003. 287 с.
36. Мельник Л. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04; Дніпропетр. держ. аграр. ун-т. Дніпропетровськ, 2008. 20 с.
37. Польова Т. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків, 2006. 19 с.
38. Мацибора В., Збавський В., Мацибора Т. Економіка підприємства: навч. посібник. Київ: Каравела, 2008. 312 с.
39. Quinn J.B., Anderson Ph., Finkelstein S. Managing Professional Intellect: Making the Most of the Best. Harvard Business Review. 1996. March-April. P. 71–80.
40. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
41. Зінченко О., Коров'яковська Л. Удосконалення первинного обліку об'єкта нематеріальних активів. Майбутній науковець – 2017: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. / укл. В. Тарасов. Сєверодонецьк: Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля, 2017. С. 569–573. URL: <http://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/9247>.
42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року № 1327. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.