

УДК 657

DOI: 10.31891/2307-5740-2022-302-1-3

РОМАНОВА О. В.

<https://orcid.org/0000-0002-9606-7263>

e-mail: olha.romanova88@gmail.com

ГОНЧАР К. С.

<https://orcid.org/0000-0003-0544-2505>

e-mail: goncar.kseniia@gmail.com

Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

## ДО ПИТАННЯ УТОЧНЕННЯ ОБЛІКОВОЇ КЛАСИФІКАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НАУКОЄМНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто питання уточнення класифікації нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. Висвітлено основні документи, що регулюють облік нематеріальних активів в нашій державі. Проаналізовано різні підходи до сутності нематеріальних активів в наукових та нормативних джерелах. Досліджено структуру інвестицій в нематеріальні активи українських підприємств. Встановлено цінність для інноваційних підприємств галузі М витрат на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації персоналу. В результаті ми прийшли до висновку, що питання класифікації нематеріальних активів залишається до кінця невирішеним, а отже є актуальним та запропонували розширити склад нематеріальних активів наукоємних підприємств відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для покращення обліково-аналітичного забезпечення управління активами наукоємних підприємств.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, людський капітал, інтелектуальний капітал, організаційні витрати, бухгалтерський облік, інтелектуальна власність, витрати на навчання, нематеріальні активи на етапі розробки.

OLHA ROMANOVA, KSENIIA HONCHAR

Oles Honchar Dnipro National University

## TO THE QUESTION OF REFINING THE ACCOUNTING CLASSIFICATION OF INTANGIBLE ASSETS OF SCIENTIFIC ENTERPRISES

The modern development of the economic system of our state requires the use of new scientific knowledge and innovations. The scientific sphere is a small segment of the economy in our country, as of 2020 the share of this industry in Ukraine's GDP was only 3.04% and is much lower than this figure in Germany (6.24%), Spain (4.68%), Poland (5.92%) and France (8.44%).

Science-intensive enterprises and intangible assets are interrelated, as the production capacity of enterprises in this industry depends on the availability of intellectual property rights. However, intangible assets are underestimated in the activities of Ukrainian science-intensive enterprises, and therefore today professional, scientific and technical activities (industry M) in the country is experiencing a crisis, which reduces the prestige of scientific work.

The article considers the issues of approaches to the classification of intangible assets for accounting purposes. The main documents governing the accounting of intangible assets in our country are highlighted. Different approaches to the essence of intangible assets in scientific and regulatory sources are analyzed. It was found that intangible assets are one of the least studied categories in accounting. The share of the scientific sphere in GDP has been studied. The structure of investments in intangible assets of Ukrainian enterprises is analyzed. The importance of expenses for professional training, retraining and advanced training for innovative enterprises of the "M" branch is established. As a result, we concluded that the issue of classification of intangible assets remains unresolved, and therefore is relevant, and provided recommendations for improving the accounting and analytical management of knowledge-intensive enterprises.

**Keywords:** intangible assets, human capital, intellectual capital, organizational costs, accounting, intellectual property.

### Постановка проблеми у загальному вигляді

#### та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Сучасний розвиток економічної системи нашої держави потребує використання нових наукових знань та інновацій. Наукова сфера є невеликим сегментом економіки в нашій країні, станом на 2020 р. питома вага даної галузі у ВВП України склала лише 3,04% та виявляється значно меншою за цей показник у Німеччині (6,24%), Іспанії (4,68%), Польщі (5,92%) та Франції (8,44%).

Наукоємні підприємства та нематеріальні активи взаємопов'язані, оскільки від наявності прав на інтелектуальну власність залежать виробничі можливості підприємств даної галузі. Втім нематеріальні активи є недооціненими у діяльності українських наукоємних підприємств, і тому на сьогоднішній день професійна, наукова та технічна діяльність (галузь М) в країні зазнає кризових явищ, що знижує престиж наукової праці.

### Аналіз досліджень та публікацій

Для українських підприємств нематеріальні активи (далі НМА) виступають однією з найменш досліджених категорій вітчизняної бухгалтерської методології, що має зв'язок з їх специфічними властивостями економічної природи та особливостями їх вартісної оцінки. Питанню дослідження сутності НМА у своїх працях присвятили увагу вчені В.В. Ясишена, О.В. Вакун, Н.М. Ткаченко, Н.М. Бразілій та

інші. Теоретичні основи обліку НМА відображені в національних і міжнародних стандартах, методичних рекомендаціях, положення яких щодо визнання, оцінки та класифікації НМА потребують подальшого вивчення адже не до кінця враховують їх особливу природу та всього їх різноманіття.

### **Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття**

Трансформаційні процеси в економічній системі України посилюють необхідність чіткої ідентифікації нематеріальних активів як ключової конкурентної переваги інноваційного підприємства. Особлива природа НМА породжує все нові методичні питання загальної проблеми розкриття їх облікової сутності. Найбільш точно сутність НМА розкривається виходячи з об'єктів, що включено до їх складу. Тому у цій статті буде здійснено спробу узгодження ознак класифікації НМА та розширення складу нематеріальних об'єктів обліку відповідно до завдань організації бухгалтерського обліку на наукоємних підприємствах в умовах нової економіки знань.

### **Формулювання цілей статті**

Мета дослідження полягає в уточненні класифікації НМА наукоємних підприємств задля раціональної організації обліку і отримання більш адекватної оцінки балансової вартості НМА наукоємних підприємств.

### **Виклад основного матеріалу**

Облікова система нашої країни хоча і являє собою жорстку модель перехідного типу, яка має регламентовану основу бухгалтерського обліку і фінансової звітності, але в альтернативних варіантах оцінки; в якій паралельно впроваджуються нові принципи, що відповідають новими умовам ведення економічних відносин та продовжують діяти умови попереднього устрою, доки не завершиться остаточний перехід до міжнародних стандартів обліку і звітності. Методологічні основи формування та розкриття у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації щодо НМА в Україні регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі – НП(С)БО 8); Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (далі – МСБО 38).

О.В. Вакун виділяє три підходи щодо розкриття сутності НМА: юридичний, економічний та бухгалтерський. Юридичний підхід передбачає розгляд досліджуваної категорії як сукупності майнових прав на НМА. Як зазначає О.В. Вакун «...критерієм ідентифікації нематеріальних активів в даному випадку виступає наявність права власності на них...» [1, с. 211].

«Нематеріальний актив - об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності» [2]. З вище зазначеного випливає, що до НМА у розрізі юридичного підходу відносяться майнові права на результати інтелектуальної діяльності, прирівняні до них за правовим режимом засоби індивідуалізації юридичних осіб, товарів, робіт та послуг, а також інші подібні майнові права.

Розглянувши дефініцію «Нематеріальний(і) актив(и)» в економічній літературі можна визначити економічну сутність нематеріальних активів як довгострокових економічних ресурсів зі строком корисного використання понад один рік для визнання яких не обов'язково мати виключні права НМА, достатньо мати лише доступ до його використання для отримання економічної вигоди. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в такому випадку виступає *здатність контролю* над результатами інтелектуальної діяльності людей в процесі виконання ними професійної діяльності, що втілено у понятті «інтелектуальний капітал».

В обліковому сенсі поняття НМА визначено науковцями як «немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований» [3] та уточнено науковцями: «утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він довший за один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам» [4]; «одним із видів ресурсів підприємства, які являють собою різні права і привілеї, у тому числі отримані за рахунок інтелектуальної діяльності, об'єкти інтелектуальної власності, що дають можливість здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигід порівняно з конкурентами» [5].

В.В. Ясишена виокремлює сім основних характеристик НМА на які насамперед зазначають науковці це: 1) необоротні довгострокові активи; 2) не мають матеріальної форми (речового втілення); 3) здатні забезпечити прибуток (економічні вигоди); 4) являють собою права та переваги для підприємницької діяльності; 5) є одним із видів ресурсів підприємства; 6) мають вартість (мають бути оцінені); 7) можуть бути ідентифіковані (у т. ч. відділені від суб'єкта господарювання) [6, с. 34] або, слід зауважити, виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань та суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу [7].

Таким чином, використання кожного з наведених підходів дозволяє встановити специфіку розуміння поняття нематеріальних НМА в юридичній, економічній та бухгалтерській сферах: «як

ідентифіковані й оцінені довгострокові й поточні активи, які не мають фізичного втілення, є правами на об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями, здатні приносити економічну вигоду та можуть впливати на формування вартості підприємства, підвищувати його прибутковість і конкурентоспроможність» [6, с. 42-43] та найбільш точно сутність НМА розкривається виходячи із об'єктів, що входять до їх складу (рис. 1).

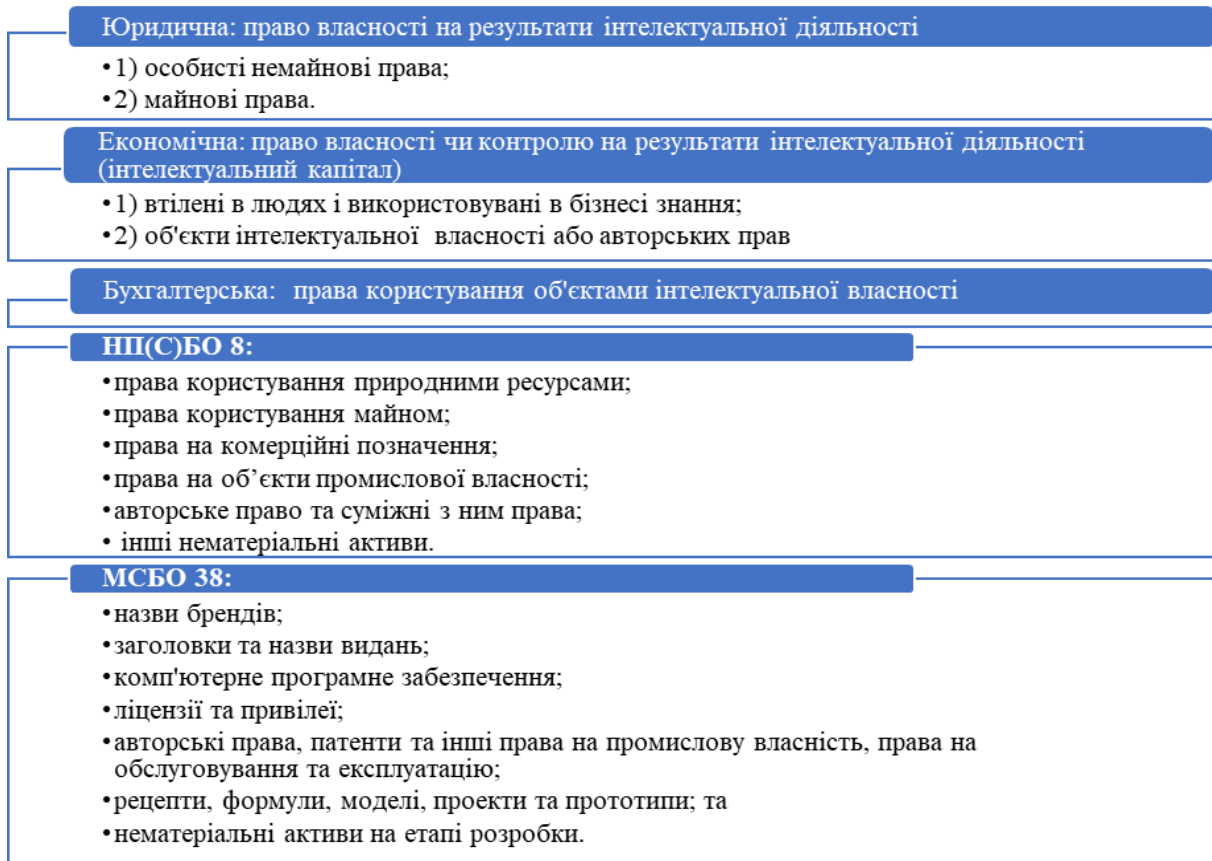


Рис. 1. Підходи до розуміння сутності та класифікації нематеріальних активів  
Джерело: узагальнено автором

Як бачимо, відмінності між НП(С)БО 8 і МСБО 38 спостерігаються вже на рівні складу нематеріальних активів. Наприклад, можливість визнання організаційних витрат (organization costs) в балансі підприємства «у складі першої статті розділу «Нематеріальні активи», якщо національне законодавство дозволяє їх відображення у складі активів» визначає Директива 2013/34/ЄС [8]. До них відносяться державні мита, витрати на юридичне оформлення, витрати на підготовку установчих документів, реєстраційні витрати, а також оплата професійних послуг особам, які сприяють утворенню підприємству. Тож організаційні витрати – це витрати, що виникають під час створення підприємства і принесуть дохід за весь час існування підприємства, а отже вони мають капіталізуватися як НМА. Проте склад таких витрат потребує окремого вивчення.

Але слід визнати, що структура НМА зазначених облікових стандартів враховує не всі їх види. Так, виходячи з юридичного та економічного підходу, інтелектуальний капітал як особисті немайнові права на результати інтелектуальної діяльності, що втілені в людях і використовувані в них бізнесі знання залишаються поза об'єктами бухгалтерського обліку. Втім, «ці знання, - за визначенням М. Армстронга, - можна розглядати у якості нематеріальних ресурсів, які разом з матеріальними (грошима та майном) складають ринкову або загальну вартість підприємства» [9, с. 61].

Через це вітчизняна практика значно недооцінює таку облікову категорію як інвестиції в НМА (рис. 2).

Виходячи з даних рис. 2, можна зробити висновок про те, що частка інвестицій у НМА протягом 2016-2020 рр. є досить малою та не перевищувала 7% від загального обсягу інвестицій. Понад 90% обсягу капітальних інвестицій українських підприємств припадає на матеріальні активи, що свідчить про нерозповсюдженість використання НМА вітчизняними суб'єктами господарювання. В структура капітальних інвестицій у НМА українських підприємств за 2016-2020 рр. графічно зображено на рис. 3.



Рис. 2. Структура капітальних інвестицій за видами активів в Україні за 2016-2020 рр., %

Джерело: складено автором за даними [10]



Рис. 3. Структура капітальних інвестицій за видами нематеріальних активів в Україні за 2016-2020 рр., млн. грн.

Джерело: складено автором за даними [10]

Дослідивши структуру капітальних інвестицій в НМА варто зазначити на тому, що інвестування у програмне забезпечення та бази даних протягом досліджуваного періоду мало чітку тенденцію до зростання та є більш пріоритетним напрямком для українських підприємств ніж інвестування у права на комерційні позначення, об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права. Вкладених коштів на «права на комерційні позначення, об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права» у 2020 р. скоротився у 2 рази порівняно з 2016 р., це свідчить про недооцінку людських ресурсів у виробничому процесі. Але за висловом Жака Фіценса «комп'ютери і програми не створюють вартості, доки добре освічені люди не покладуть свої навчені руки на клавіатуру і не починають реалізовувати потенціал, закладений в програмному забезпеченні».

Як зазначають Т.В. Писаренко, Т.К. Куранда, Т.К.Кваша: «Рівень їх професійної кваліфікації та творчої активності відноситься до категорії основних індикаторів стану науки та інтелектуального потенціалу суспільства» [11, с. 13]. Для безперервної підтримки продуктивних якостей працівників, на належному рівні потрібні значні витрати на персонал. Спираючись на дані Держстату очевидно, що витрати на персонал є значною часткою витрат українських підприємств так само як і витрати на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт, обсяг яких представлено на рис. 4.

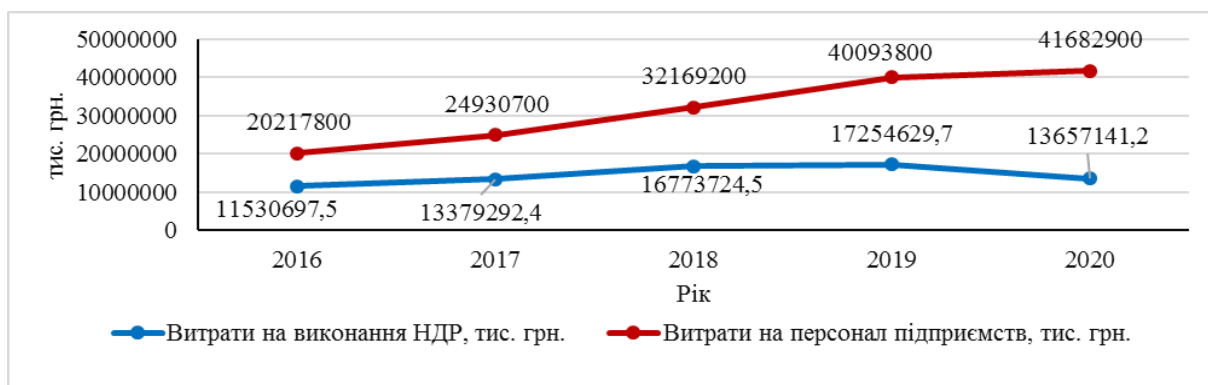


Рис. 4. Витрати на персонал та виконання НДР підприємств галузі «М» в Україні за 2016-2020 рр., тис. грн.

Джерело: [10]

Особливо цінними для інноваційних підприємств галузі М з точки зору оцінки НМА є витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації персоналу, які можуть бути капіталізовані в балансах підприємств, і які ми в [12] визначили як інвестиції в людський капітал і обґрунтували можливість їх визнання, виходячи з принципів міжнародних стандартів як нематеріальні активи на етапі розробки. Операції інвестування в людський капітал потребують аналізу можливості визнання персональних людських активів в сумі закінчених витрат на розвиток персоналу у контексті створення нематеріальних активів. Такий аналіз за МСБО 38 передбачає поділ процесу створення НМА на дві фази – дослідження та розробка.

### **Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок даному напрямі**

Ефективна діяльність та інноваційний розвиток вітчизняних підприємств визначаються їх потенційними можливостями (вкладеннями в об'єкти інтелектуальної власності), що характеризують економічний потенціал. Нематеріальні активи виступають індикаторами інноваційної активності компаній та є складною категорією, яка з часом удосконалюється і змінюється.

З метою всебічного розкриття інформації і більш адекватної оцінки балансової вартості наукоємних підприємств та враховуючи вагомість даної категорії для М-галузі ми пропонуємо у складі нематеріальних активів визнавати 1) «витрати на професійне навчання» на нетто-основі. Організувати їх аналітичний облік доцільно на субрахунку: 127 «Персональні людські активи»; 2) організаційні витрати. Організувати їх аналітичний облік доцільно на субрахунку: 128 «Організаційні витрати». Таке розширення складу нематеріальних активів дозволить організувати бухгалтерський облік та отримати оцінку балансової вартості такого цінного для наукоємних підприємств ресурсу, як нематеріальні активи, і як наслідок більш адекватну оцінку бізнесу в ринкових умовах.

На закінчення – й надалі будуть виникати нові об'єкти нематеріальних активів і облік повинен надавати інформацію про них, а тому класифікація НМА відповідно до запитів нової економіки знань буде переглядатися.

### **Література**

1. Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Сталій розвиток економіки. – 2011. – 215 с.
2. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій : Закон України // Відомості Верховної Ради України від 16.10.2020. – URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242. – URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Ткаченко Н.М. – 3-е вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.
5. Бразілій Н.М. Облік і аудит нематеріальних активів / Н.М. Бразілій. – Київ, 2007. – 240 с.
6. Ясишена В. В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів : монографія / В. В. Ясишена. – Тернопіль : ТНЕУ, 2020. – 330 с.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи від 01.01.2012. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text)
8. Директива від 26.06.2013 № 2013/34/ЄС «Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній, яка вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради і скасовує Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС». URL : <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169>.
9. Армстронг М. Практика управління людськими ресурсами / Армстронг М. ; пер. с англ. ; под ред. С.К. Мордовина. – 10-е изд. – СПб : Питер, 2009. – 848 с.
10. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 29.12.2021 р.)
11. Стан науково-інноваційної діяльності в Україні у 2020 році : науково-аналітична записка / Т.В. Писаренко, Т.К. Куранда, Т.К. Кваша та ін. – К. : УкрІНТЕІ, 2021. – 39 с. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/2021/06/23/AZ.nauka.innovatsiyi.2020-29.06.2021.pdf>
12. Гончар К.С. Формування системи показників про інвестиції в фінансові звітності будівельних підприємств / К.С. Гончар, О.В. Романова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2020 – № 6. – С. 17–19.

### **References**

1. Vakun O.V. Nova sutnist nematerialnykh aktiviv v bukhgalterskomu obliku / O.V. Vakun // Stalyi rozvytok ekonomiky. – 2011. – 215 s.
2. Pro derzhavne rehulivannia diialnosti u sferi transferu tekhnolohii : Zakon Ukrainy // Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy vid 16.10.2020. – URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16#Text>
3. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» vid 18.10.1999 r. № 242. – URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
4. Tkachenko N.M. Bukhgalterskyi finansovyi oblik, opodatkuvannia i zvitnist : pidruchnyk / Tkachenko N.M. – 3-e vyd. dopov. i pererob. – K. : Alerta, 2008. – 926 s.

5. Brazili N.M. Oblik i audyt nematerialnykh aktiviv / N.M. Brazili. – Kyiv, 2007. – 240 s.
6. Yasysheva V. V. Problemnii aspekty metodolohii ta orhanizatsii obliku nematerialnykh aktiviv : monohrafiia / V. V. Yasysheva. – Ternopil : TNEU, 2020. – 330 s.
7. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 (MSBO 38). Nematerialni aktivy vid 01.01.2012. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text)
8. Dyrektyva vid 26.06.2013 № 2013/34/IEŠ «Dyrektyva 2013/34/IEŠ Yevropeiskoho Parlamentu i Rady pro sh chorichnu finansovu zvitnist, konsolidovanu finansovu zvitnist i poviazani z nymy zvity pevnykh typiv kompanii, yaka vnosyt popravky do Dyrektyvy 2006/43/IEŠ Yevropeiskoho Parlamentu i Rady i skasovuje Dyrektyvy Rady 78/660/IEEC i 83/349/IEEC». URL : <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169>.
9. Armstronh M. Praktyka upravleniia chelovecheskymy resursamy / Armstronh M. ; per. s anhl. ; pod red. S.K. Mord ovyna. – 10-e yzd. – SPb : Pyter, 2009. – 848 s.
10. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (data zvernennia: 29.12.2021 r.)
11. Stan naukovo-innovatsiinoi diialnosti v Ukraini u 2020 rotsi : naukovo-analitychna zapyska / T.V. Pysarenko, T.K. Kuranda, T.K. Kvasha ta in. – K. : UкрINTEI, 2021. – 39 s. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/2021/06/23/AZ.nauka.innovatsiyi.2020-29.06.2021.pdf>
12. Honchar K.S., Romanova O.V. Formuvannia systemy pokaznykiv pro investysii v finansovi zvitnosti budivelnnykh pidpriemstv. Herald of Khmelnytskyi National University. 2020 № 6. S. 17-19.

Надійшла / Paper received : 05.01.2022

Надрукована / Printed : 31.01.2022