

Федорова І.В.,

аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,  
Одеський національний економічний університет

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ПОЧАТКОВА СТАДІЯ ЇХ ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

**Анотація.** У статті обґрунтовано важливість ідентифікації нематеріальних активів, розкрито її етапи, документальне оформлення. Проведено аналіз нормативно-правової бази в частині цього питання. Запропоновано заходи щодо вдосконалення законодавчої бази і самого процесу ідентифікації нематеріальних активів.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, ідентифікація, бухгалтерський облік, нормативна база, стандарти бухгалтерського обліку.

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік на будь-якому підприємстві – система надзвичайно складна та багаторівнева. У практиці обліку виділяють його об'єкти, такі як, зокрема, необоротні активи, оборотні активи, капітал, зобов'язання, кожен з яких, відповідно, може бути розділений на менші складові, які мають свої підгрупи. Кожна ланка облікового процесу окремо відіграє свою життєво важливу функцію, та їх сукупність дає змогу відтворити чітку картину діяльності суб'єкта господарювання. Неточність та недосконалість обліку будь-якого конкретного об'єкта спотворює усю картину загалом та призводить до дезінформації користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх. На жаль, об'єктом, який викликає значні труднощі та велику кількість питань у процесі обліку, є нематеріальні активи. Якщо проаналізувати звітність більшості вітчизняних підприємств, може з'явитися враження, що нематеріальні активи не відіграють важливої ролі у діяльності бізнесу, оскільки їх питома вага у складі активів вкрай незначна. Але це не є дійсністю. На нашу думку, основними причинами того, що нематеріальні активи не відображаються у балансі підприємств України у повному складі та належним чином, є, по перше, складність їх ідентифікації у зв'язку з відсутністю матеріальної форми, а по-друге, відсутність чіткого розуміння їх різноманітності та облікових особливостей кожного з різновидів. У статті ми вважаємо за необхідне сконцентрувати увагу на проблемних питаннях ідентифікації нематеріальних активів як початкової ланки їх облікового процесу, адже помилки на початковій стадії призводять до невірному ходу всього процесу загалом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Облікові особливості нематеріальних активів є предметом пильного дослідження багатьох українських та закордонних вчених. Серед них слід назвати таких, як, зокрема, Г.К. Дорожко, Т.М. Банасько, М.В. Плекан, Н.О. Лобода, Н.П. Корогод, А.О. Касич, А.С. Семенов, Н.П. Літвінова, І.А. Бігдан, Т.В. Польова. Наукові праці у цій галузі, безперечно, є великим та важливим внеском в удосконалення вітчизняного обліку нематеріальних активів, вони є рушійною силою прогресу у цьому напрямі. Але все ж залишається багато аспектів, які необхідно дослідити, та багато питань, на які слід знайти відповіді.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Запорука коректного процесу ідентифікації нематеріальних активів – правильне розуміння сутності об'єкта як такого та його класифікаційних особливостей, а також самої процедури ідентифікації. Здатність ідентифікувати нематеріальний актив є критерієм його визнання та зарахування на баланс з метою подальшого обліку. Задля удосконалення на практиці цього процесу необхідне, на нашу думку, чітке та прозоре роз'яснення ключових моментів із законодавчої точки зору, усунення розбіжностей у нормативно-правових актах щодо цього, яких, на жаль, більше, ніж це допустимо.

**Мета статті.** Головною метою роботи є розкриття сутності процесу ідентифікації у розрізі нематеріальних активів. Стаття присвячена розробці практичних рекомендацій, які дадуть змогу удосконалити облік нематеріальних активів на його початковій стадії; дослідженню нормативно-правової бази щодо цього; аналізу наукової літератури та напрацювань вчених-економістів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Вивчаючи процес ідентифікації нематеріальних активів, необхідно чітко визначитися з тим, чим є ідентифікація загалом, перш ніж розглядати це поняття у контексті обліку нематеріальних активів.

Аналізуючи інтерпретацію терміна «ідентифікація» у розрізі напрямів його застосування, можна зробити узагальнення, викладене у табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «ідентифікація»

Автор	Напрямок	Визначення
О.В. Винославська	Психологія	Спосіб пізнання, за якого встановлюється подібність об'єктів шляхом знаходження спільного та відмінного в їх ознаках [1].
Л.О. Сандюк	Культурологія	Усвідомлення чи розпізнання чогось або когось; уподібнення, ототожнення з кимось або чимось [2].
І.І. Старовойтова	Філософія	Збіг, рівність, однаковість, тобто тотожність усіх родовидових або індивідуальних властивостей [3].
Б.А. Райзберг	Економіка	Встановлення відповідності реального об'єкта, товару представлений на нього документації, його назві, щоб уникнути підміни одного об'єкта іншим [4].
В.І. Цуркану	Бухгалтерський облік	Логічний прийом професійного судження для визначення місця в звітності результатів впливу господарських операцій, фактів і подій [5].

Документація, що підтверджує право власності на нематеріальні активи

Група нематеріальних активів	Документи
Патент	винахід
	корисна модель
	промисловий зразок
Свідोцтво	комерційне найменування
	торговельна марка
	об'єкт авторського права
	компонування інтегральних мікросхем
Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності	права користування природними ресурсами права користування майном
Диплом	наукове відкриття
Ліцензійний договір	ліцензія
Договір про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу	комп'ютерна програма
Виключне право на авторське видання; авторський, видавничий договори	авторське право та суміжні з ним права

У перших трьох варіантах трактування терміна мають спільну ключову рису, а саме порівняння об'єкта з подібними шляхом визначення спільних властивостей. Це змістовне навантаження виходить з етимології слова «ідентифікація» (від лат. “indenticus” – тожоний, “facio” – роблю). Але під час застосування його в економічній сфері, зокрема в обліку, виявляється, що поняття набуває специфічного значення з огляду на предмет ідентифікації.

Облік нематеріальних активів в Україні регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі – П(С)БО 8) та Міжнародним стандартом фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (далі – МСФЗ 38). Згідно з цими нормативними актами нематеріальний актив – об'єкт обліку, що характеризується такими рисами, як немонетарність, ідентифікованість, відсутність матеріальної форми, здатність приносити майбутні економічні вигоди.

Ідентифікація нематеріальних активів знаходить своє роз'яснення у МСФЗ 38. У цьому стандарті зазначено, що нематеріальний актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або 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 [6].

З огляду на цю інформацію в українській науковій літературі формується певний погляд на сутність ідентифікації нематеріальних активів. Деякі вчені пояснюють її як можливість відокремлення даного нематеріального активу від решти майна підприємства. Так, Н.О. Остапкович та Т.М. Банасько вважають, що характеристикою об'єкта нематеріальних активів є можливість його ідентифікації, тобто можливість відокремлення від інших активів [7; 8].

А.О. Касич зазначає, що вихідною проблемою під час обліку нематеріальних активів є проблема їх достовірної ідентифікації, тобто виділення даного виду активу серед інших активів, надання лише йому властивих ознак та характеристик [9].

Слід підкреслити той факт, що Г.К. Дорожко робить щодо цього таке справедливе зауваження: здатність бути придбаним чи проданим окремо від інших активів підприємства або бути відокремленим від підприємства – це лише частина ідентифікації, яка не дає повної картини стосовно об'єкта ідентифікації. Такий підхід призводить до помилок у бухгалтерському обліку об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів. Автор наголошує на тому, що ідентифікацію об'єктів нематеріальних активів слід розглядати як з'ясування наявності матеріального носія та чинності документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, а також інших документів, які є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу [10].

Відповідну позицію щодо цього питання поділяють такі науковці, як О.Б. Зайковський, О.В. Щур, О.В. Коба. На наш погляд, наведене вище уточнення щодо ідентифікації нематеріальних активів є вкрай важливим, отже, необхідно визначити, які саме чинні документи дають змогу провести коректну процедуру ідентифікації. Перелік видів підтверджуючих документів у розрізі груп нематеріальних активів наведено у табл. 2.

Як видно з табл. 2, право власності на кожен групу нематеріальних активів, які можуть бути ідентифіковані, засвідчене конкретними документами. Отже, цей етап проведення процедури ідентифікації може бути і, більш того, повинен здійснюватися без особливих протиріч.

Щодо решти етапів процесу ідентифікації нематеріальних активів, то їх схематичне відображення наведено на рис. 1.

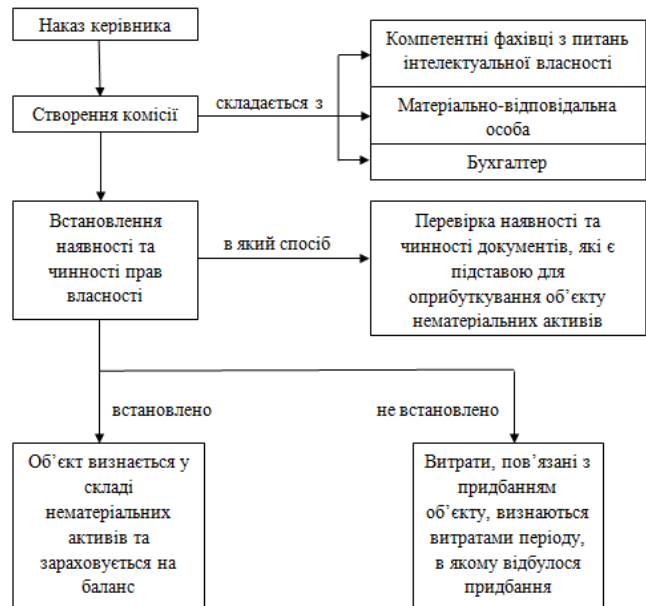


Рис. 1. Етапи процесу ідентифікації нематеріальних активів

Порядок цієї процедури регламентований Листом Міністерства фінансів України від 12 серпня 2005 р. № 31-04200-10-5/17045. У Листі зазначено, що з метою ідентифікації об'єктів права інтелектуальної власності інвентаризаційна комісія пере-

свідчується у наявності та чинності документів, що засвідчують правомірність набуття прав власності, прав використання об'єктів інтелектуальної власності, а саме патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій, договорів тощо. Також вказано, що відомості про ідентифіковані нематеріальні активи повинні бути відображені в інвентаризаційному описі нематеріальних активів [11].

Якщо детально розглянути інвентаризаційний опис нематеріальних активів, стане зрозуміло, що він не є зручним та доцільним на етапі ідентифікації. На цьому початковому етапі перед комісією стоїть завдання проаналізувати об'єкт, що надійшов на підприємство, та прийняти рішення про правильний шлях його подальшого обліку: як нематеріального активу, як складової матеріального активу, роялті або витрат тощо. Що стосується інвентаризаційного опису, то він призначений для порівняння фактичної та облікової інформації про ті об'єкти, що вже визнані нематеріальними активами та є складовою частиною балансу. Очевидно, що на початковому етапі немає необхідності у наведенні інформації про фактичну наявність у вартісному та кількісному вираженні; вартість та кількість об'єктів, суму зносу за даними бухгалтерського обліку; у наведенні порівняння отриманих результатів та висновків щодо цього. Є підстави стверджувати, що для оформлення результатів процедури ідентифікації інвентаризаційний опис є надто громіздким та потребує багато зайвої інформації. Саме його цільове призначення відрізняється від цілей ідентифікації нематеріального активу. Постає питання про те, яким чином мають бути оформлені результати роботи комісії у такому випадку. На нашу думку, зручним та доцільним є складання висновку комісії з ідентифікації об'єкта нематеріального активу. Цей документ повинен містити такі відомості:

- назва підприємства та його ідентифікаційний код;
- дата складання документа;
- дати початку та закінчення процедури ідентифікації;
- назва об'єкта;
- характеристика та призначення об'єкта;
- відомості про наявність або відсутність підтверджуючої документації;
- відомості про наявність або відсутність матеріального носія;
- висновки, що містять рішення комісії та його обґрунтування;
- склад комісії.

Запропонований документ покликаний відобразити тільки необхідну інформацію, яка стосується об'єкта, що аналізується, та підстави зарахування його на баланс саме у складі нематеріальних активів.

Може виникати питання щодо доцільності проведення процедури ідентифікації взагалі, а саме створення комісії, документування результатів її роботи, адже на неї слід витратити час та зусилля робітників підприємства, залучити фахівців тощо. Відповіддю на це питання є той факт, що звітність вітчизняних підприємств характеризується дуже незначними показниками у той частині, що відповідає за нематеріальні активи, а іноді і відсутністю відомостей про них взагалі. Це зовсім не означає, що організація не використовує програмне забезпечення, веб-сайти, торгові марки, ноу-хау, бази даних тощо. Реалії сучасної економічної дійсності такі, що без нематеріальних активів діяльність підприємства є практично неможливою. На нашу думку, причина криється у тому, що більшість бухгалтерів не має у своєму розпорядженні дієвого механізму ідентифікації,

який був би простим, доступним, відповідно регламентованим у нормативно-правових актах. Питома вага нематеріальних активів у складі балансу може значно збільшитися у тому випадку, якщо буде законодавчо прописаний порядок ідентифікації, удосконалене її документування. У цьому випадку бухгалтер не буде мати змоги відобразити нематеріальний актив як витрату звітного періоду, адже існуватиме реальна та дієва процедура, за допомогою якої кожен об'єкт нематеріальних активів буде ретельно досліджений з метою включення його до складу балансу коректно.

Якщо під час зарахування об'єктів до складу основних засобів бухгалтер керується строком корисного використання та первісною вартістю, з нематеріальними активами ситуація складніша через їх інтелектуальну природу. Отже, висновок фахівців саме у сфері інтелектуальної власності є вкрай важливим.

Яскравим прикладом того, як один об'єкт може бути визнаним як різні складові обліку, є програмне забезпечення. У своїх дослідженнях А.Г. Греценко доходить висновку, що програмне забезпечення та бази даних, на які підприємство отримало невиключне право користування, можуть обліковуватися як нематеріальний актив, складова основних засобів або роялті. Якщо програмне забезпечення купується разом з комп'ютером як невід'ємна його частина, за одним договором, то таке програмне забезпечення відноситься до складу основних засобів. Якщо ж матеріальний носій не має самостійного значення, об'єкт доцільно розглядати як нематеріальний актив. Необхідною є оцінка того, який елемент, матеріальний чи нематеріальний, є суттєвішим. Також придбання програмного забезпечення може виступати як роялті. У разі передачі копії програмного забезпечення у володіння, передається не об'єкт права власності, а лише примірник цього об'єкта [12].

Стосовно законодавчого регулювання процедури ідентифікації нематеріальних активів, на необхідності якої було раніше наголошено, слід відзначити таке. Міжнародні стандарти фінансової звітності містять пояснення того, які нематеріальні активи слід вважати ідентифікованими. Ці критерії були наведені вище. Залишається незрозумілим, якими критеріями ідентифікації нематеріальних активів слід керуватися на тих підприємствах, що обрали вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, адже П(С)БО 8 не містить жодного пояснення поняття «ідентифікованість», незважаючи на той факт, що термін «нематеріальний актив» трактується таким чином, що підкреслює важливість ідентифікації: немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [13].

Проте роз'яснення можна знайти у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Вітчизняний стандарт зазначає, що ідентифіковані активи та зобов'язання – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу. Як видно, таке пояснення має дуже мало спільного з тим, що міститься у МСФЗ 38, а також стосується активів та зобов'язань загалом, а не нематеріальних активів конкретно, отже, не враховує особливостей цього об'єкта обліку [14].

Якщо ж звернутися до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», то можна знайти ті самі критерії, яким повинні відповідати активи для того, щоб бути ідентифікованими, а саме суттєвість інформації та можливість достовірного визначення оцінки статті [15].

Очевидним є факт, що українські нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік нематеріальних активів,



не зосереджують уваги на питанні ідентифікації. Ця обставина ніяк не мотивує сучасних бухгалтерів витрачати час та зусилля на з'ясування, як саме слід обліковувати різноманітні специфічні об'єкти нематеріальних активів з урахуванням усіх їх особливостей та тонкощів, адже немає прозорого та чіткого порядку, яким вони мали б керуватися.

**Висновки.** Без сумніву, достовірність звітності досягається лише за умови, коли дані усіх її статей відповідають реальному стану речей на підприємстві. Особлива стаття балансу «Нематеріальні активи» має велику кількість нюансів, які впливають із самої природи активів, що не мають матеріальної форми. Тому обліковувати їх дещо складніше порівняно з іншими об'єктами. Початковою ланкою обліку нематеріальних активів, від якої залежить весь обліковий процес, є їх ідентифікація. Якщо припуститися помилок на цій стадії, подальша інформація у звітності буде автоматично відображена невірно. Як показують результати дослідження, питанням ідентифікації у вітчизняних законодавчих актах приділено недостатньо уваги. Також недосконалою є регламентація самої процедури ідентифікації та оформлення її результатів.

Ми вважаємо за доцільне проводити процедуру ідентифікації щодо кожного об'єкта інтелектуальної власності, що надходить на підприємство з метою визначення подальшого шляху його обліку. Також пропонується використовувати висновок комісії з ідентифікації об'єкта нематеріального активу для оформлення результатів ідентифікації, який відповідатиме наведеним вище вимогам. Крім того, необхідним є доповнення П(С)БО 8 інформацією, що стосується роз'яснення поняття ідентифікації саме нематеріальних активів та порядку її проведення.

Запропоновані заходи мають на меті поліпшення умов для зарахування на баланс різноманітних об'єктів нематеріальних активів та усунення протиріч стосовно їх визнання, що сприятиме більшій достовірності фінансової звітності.

#### Література:

1. Психологія : [навч. посіб.] / [О.В. Винославська, О.А. Бреусенко-Кузнецов, В.Л. Зливков та ін.]. – К. : Фірма «ІНКОС», 2005. – 351 с.
2. Основи культурології : [навч. посіб.] / за ред. Л.О. Сандюк, Н.В. Щубелки. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 400 с.
3. Старовойтова І.І. Ідентифікація як філософська та соціологічна категорія / І.І. Старовойтова // Вісник ОДУ. – 1999. – Т. 4. – Вип. 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.philosoph.onu.edu.ua/elb/articles/starovoytova/74.pdf>.
4. Современный экономический словарь / [Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева]. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
5. Цуркану В.И. Идентификация – важный логический прием при подготовке финансовой отчетности / В.И. Цуркану, И.Н. Голочалова // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2015. – № 5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ipbr.org/vestnik/editions/2015/5/tsurcanu-golovachova>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IASB) 38 «Нематеріальні активи» : Стандарт, Міжнародний документ від 1 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050).
7. Остапкович Н.О. Проблеми обліку визнання та оцінки нематеріальних активів / Н.О. Остапкович // Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України : тези доповідей V Студентської наукової конференції (зі статусом наукової) (Львів, 18–19 жовтня 2012 р.). – Львів, 2012. – Ч. 1. – С. 138–139.

8. Банасько Т.М. Ідентифікація і оцінка нематеріальних активів у бухгалтерському обліку – дискусійні питання, можливості їх розв'язання / Т.М. Банасько // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2010. – № 38. – С. 205–212.
9. Касич А.О. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні / А.О. Касич, І.Г. Хіміч // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер.: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. – 2013. – № 50. – С. 61–67. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpaiu\\_2013\\_50\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpaiu_2013_50_14).
10. Дорожко Г.К. Проблеми ідентифікації об'єктів інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку / Г.К. Дорожко, О.В. Балашова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2013. – Вип. 1(3). – С. 51–54. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Traeiv\\_2013\\_1%283%29\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Traeiv_2013_1%283%29_11).
11. На запит про бухгалтерський облік та інвентаризацію об'єктів права інтелектуальної власності : Лист Міністерства фінансів України від 12 серпня 2005 р. № 31-04200-10-5/17045 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
12. Греченко А.Г. Проблеми ідентифікації нематеріальних активів на прикладі програмного забезпечення / А.Г. Греченко, Л.М. Чернелевський // Наукові здобутки молоді – вирішенню проблем харчування людства у XXI столітті : програма і матеріали 80 міжнародної наукової конференції молодих учених, аспірантів і студентів (10–11 квітня 2014 р.). – К., 2014. – Ч. 3. – С. 338–339.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Міністерством фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

#### Фёдорова И.В. Идентификация нематериальных активов как начальная стадия их учета: проблемные вопросы

**Аннотация.** В статье обоснована важность идентификации нематериальных активов, раскрыты её этапы, документальное оформление. Проведён анализ нормативно-правовой базы в части данного вопроса. Предложены меры по усовершенствованию законодательной базы и самого процесса идентификации нематериальных активов.

**Ключевые слова:** нематериальные, активы, идентификация, бухгалтерский учёт, нормативная база, стандарты бухгалтерского учёта.

#### Fedorova I.V. The identification of intangible assets as the initial stage of their accounting: problematic issues

**Summary.** The article proves the importance of an identification of intangible assets, discovers its stages and documentation. The legal framework with regard to this issue is analyzed. The ways of improvement of the legislative framework and the process of identification of intangible assets itself are proposed.

**Keywords:** intangible assets, identification, accounting, legislative framework, accounting standards.