

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Ясіновський Олег Борисович

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ЗА УКРАЇНСЬКИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала:
студент гр. ОМОм - 21
Ясіновський О. Б.

(підпис)

Науковий керівник
д.е.н., професор Панасюк В. М.

(підпис)

Дипломну роботу допущено до
захисту

« » 2024 р.

Зав.кафедри

проф., д.е.н. Задорожний З. В.

Прізвище, ініціали (підпис)

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Економічна суть нематеріальних активів та їх роль у створенні ринкової вартості компанії	6
1.2. Умови визнання та оцінка нематеріальних активів: національний та міжнародний підходи	12
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	23
2.1 Організація обліку та особливості документування нематеріальних активів	23
2.2 Методика обліку нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО та МСБО	30
2.3 Амортизація нематеріальних активів: облік та оподаткування	42
Висновки до розділу 2.....	55
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	58
3.1. Організація та методика аналізу нематеріальних активів.....	58
3.2. Практичні аспекти аналізу нематеріальних активів підприємства	63
Висновки до розділу 3.....	68
ВИСНОВКИ.....	70
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	77
ДОДАТКИ	85

ВСТУП

Актуальність теми. Підприємства активно використовують різноманітні ресурси (матеріальні, трудові, фінансові) у своїй господарській діяльності з метою підвищення конкурентоздатності. Однак, в останні роки все більшу роль у цьому процесі відіграють нематеріальні активи. Частка цих активів в структурі майна суб'єкта господарювання зростає як в Україні, так і в світі. Це виходить з того, що ефективне використання нематеріальних активів дозволяє збільшити ринкову вартість підприємства та зробити його більш привабливим для потенційних інвесторів. Нематеріальні активи можуть включати бренди, інтелектуальну власність, інноваційні технології та інші ресурси, клієнтські бази даних та інші об'єкти, які формують основу конкурентної переваги підприємства на ринку. Однак, варто відзначити, що поняття нематеріальні активи складне і багатогранне, тому є причиною дискусій серед науковців та навіть неузгодженості нормативно-правових актів щодо їх класифікації, оцінки та відображення у фінансовій звітності. Такі ресурси не завжди легко визначити та оцінити, але це не зменшує їхнього важливого впливу на вартість підприємства.

Розгляд і вирішення питань щодо визнання та оцінки нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО та МСФЗ-МСБО, обліку операцій з нематеріальними активами було висвітлено рядом науковців, таких як: О. Бутнік-Сіверський, Ю. Грибовська, З.-М. В. Задорожний, В. М. Панасюк, С. Ф. Легенчук, І. В. Мельничук, Н. В. Овсяк, М. О. Лесько, Ю. А. Судин, І. В. Федорова, В. В. Ясишена та інші. Разом з тим, залишаються ряд невирішених питань щодо правового регулювання окремих видів нематеріальних активів, визначення критеріїв визнання та оцінки, обліку нематеріальних активів за їх видами та групування інформації про ці об'єкти на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності. Таким чином, за умов трансформації облікової системи відповідно до міжнародних стандартів зростають вимоги як до організації, так і методики обліку нематеріальних активів. Це все обґрунтовує актуальність обраної теми та її наукову новизну.

Мета дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає у науковому та теоретико-методичному обґрунтуванні порядку визнання та оцінки в обліку і звітності нематеріальних активів з використанням практики міжнародних стандартів з метою удосконалення національної системи обліку і звітності.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети у роботі сформульовано наступні завдання:

- дослідити і узагальнити розвиток поняття «нематеріальні активи» як об'єкта обліку та управління з метою виявлення світових тенденцій використання даного виду активів в діяльності суб'єктів господарювання;
- обґрунтувати економічну сутність нематеріальних активів та їх роль у створенні ринкової вартості компанії;
- дослідити діючу методику визнання та оцінки нематеріальних активів згідно з національними та міжнародними підходами для правильного відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку та в фінансовій звітності;
- визначити організаційні аспекти обліку нематеріальних активів та означити порядок документування відповідно до потреб бухгалтерського обліку та управління з метою отримання достовірної інформації про операції з нематеріальними активами з достатнім рівнем аналітичності;
- дати оцінку чинній методиці обліку нематеріальних активів згідно з НП(С)БО 8 та МСБО 38 з метою удосконалення та поліпшення інформаційного забезпечення на всіх стадіях обліку;
- розробити організаційні засади аналізу нематеріальних активів, узагальнити методичні підходи та дати пропозиції щодо покращення етапів проведення аналізу з метою підвищення ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні засади обліку нематеріальних активів в контексті національної облікової системи та міжнародних стандартів.

Об'єктом дослідження є питання нормативно-правового регулювання та організаційно-методичних засад обліку і аналізу нематеріальних активів, визначаючи перспективи розвитку обліку в Україні, і, зокрема, на ДП «Газпостач».

Методи дослідження. В процесі дослідження питань обліку нематеріальних активів з порівнянням національного та міжнародного підходів були використані наступні загальнонаукові методи: індукції та дедукції, аналізу й синтезу, діалектичний метод, групування і порівняння, метод наукової абстракції, вибіркового обстеження, принцип системності, структурно-функціональний метод, логічний, метод економічної теорії тощо.

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні теоретичного змісту облікової категорії «нематеріальні активи», організаційно-методичних підходів обліку нематеріальних активів в порівнянні з міжнародними стандартами на основі аналізу й критичної оцінки, надання рекомендацій щодо розвитку облікової системи з метою забезпечення користувачів достовірною інформаційною базою для прийняття на цій основі відповідних управлінських рішень.

Практична значущість отриманих результатів полягає в наданні рекомендацій з обґрунтування економічного змісту та значення нематеріальних активів в господарському процесі, вдосконалення документування операцій з нематеріальними активами, покращення організації та методики обліку нематеріальних активів, їх оцінки відповідно до національних та міжнародних вимог, інтерпретації міжнародних стандартів в процесі відображення окремих об'єктів нематеріальних активів в обліковій системі та фінансовій звітності, що можуть бути використані в діяльності ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» та іншими підприємствами України.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Дослідження апробовано та за результатами опубліковано дві публікації в збірниках студентських тез кафедри обліку і оподаткування.

Обсяг та структура роботи. Повний обсяг роботи становить 85 сторінок, 10 таблиць, 19 рисунків, перелік використаних джерел з 65 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність нематеріальних активів та їх роль у створенні ринкової вартості компанії

Нематеріальні активи є ключовим чинником забезпечення продуктивності та конкурентоспроможності суб'єкта господарювання в сучасній економіці. За сучасного розвитку економіки нематеріальні активи підприємства підтримують цифровізацію (програмне забезпечення, бази даних), інновації (НДДКР, дизайн, патенти) і бізнес-знання, необхідні для їхнього функціонування (знання ринку, організаційно-технологічні знання, навчання працівників).

За даними проведеного дослідження щодо інтенсивності інвестиції в нематеріальні активи під час криз [61] визначено, що з 1995 року спостерігається тенденція до зростання нематеріальної інтенсивності. Причому динаміка збільшення нематеріальних активів не залежить від фінансової кризи (рис. 1.1). Дослідження показують, що нематеріальні активи відносно нечутливі до сукупного попиту. Примітно, що майже всі нематеріальні активи у високорозвинених країнах демонструють тренд зростання (окрім власного організаційного капіталу і навчання персоналу), а найбільший внесок у загальній тенденції росту – збільшення обсягів НДДКР.

У Звіті Єврокомісії [64] зазначено, що у 2020 році частка інвестицій ЄС на діяльність з програмного забезпечення, баз даних та інформаційних технологій становила 15 % від загального обсягу інвестицій, підготовка кадрів працівників – 10 %, НДДКР, розробки і дослідження (R&D) – 8 %. Хоча відзначено, що інвестиції в машини та обладнання все ще займають велику частину загальних інвестицій – більше 48 %, але їх типологія і кількість все більше пов'язується з нематеріальним активи компаній [64].

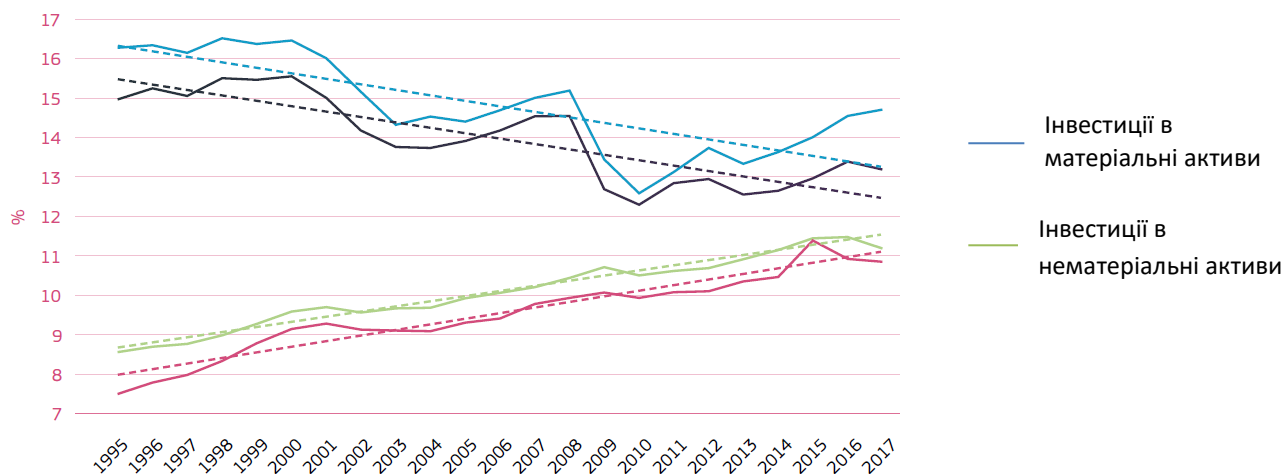


Рисунок 1.1. Тенденції інтенсивності інвестицій в матеріальні і нематеріальні активи країн ЄС [61]

Серед країн-членів ЄС Звіт EIS 2023 [62] виявляє, що Бельгія, Данія, Фінляндія, Нідерланди та Швеція визнані «Лідерами інновацій» з показниками інновацій, що перевищують 125% від середнього в ЄС. Загалом більшість країн ЄС підвищили свою інноваційну ефективність за останні 8 років, причому з 2016 року інноваційна ефективність ЄС зросла на 8,5 відсоткових пунктів [62].

Таким чином, в економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють ключову роль, оскільки такі країни, як правило, мають відкриту економіку і активно беруть участь у міжнародній торгівлі та обміні технологіями. Передумовами розвитку нематеріальних активів можуть бути:

1. Глобалізація економіки. В економічно розвинених країнах глобалізація є ключовим явищем. Підприємства залежать від міжнародного обміну товарами, послугами і технологіями. За таких умов нематеріальні активи, які можуть бути легко переміщені через кордони, стають надзвичайно важливими чинником збереження конкурентоспроможності.

2. Інновації та дослідження і розвиток. Як показали проведені дослідження [61; 64], економічно розвинені країни інвестують значні кошти в інформаційні технології, дослідження і розвиток (R&D). Таким чином, нематеріальні активи, такі як патенти, авторські права, та інші інтелектуальні власності, стають основою для створення інноваційних продуктів і послуг, які дозволяють підприємствам залишатися в лідерах світового ринку.

3. Міжнародна торгівля і франчайзинг. Розвинута економіка та налагоджений зовнішньоторговельний обіг сприяє зростанню міжнародної торгівлі і розвитку франчайзингу. Нематеріальні активи, такі як бренди, технології, франчайзи тощо, стають необхідними для підприємств, адже це дозволяє їм розширювати та масштабувати свій бізнес за кордоном.

4. Захист прав інтелектуальної власності. Для об'єктів інтелектуальної власності дуже важливий правовий захист. Правове регулювання в частині отримання-передачі прав щодо нематеріальних активів стимулює інвестиційно-інноваційний розвиток та сприяє збільшенню обсягу інвестицій в нематеріальні активи, оскільки компанії знають, що їхні інновації та технології будуть захищені і їм надається можливість отримувати прибуток від своєї інтелектуальної праці.

Отже, у світі глобалізації і відкритої економіки нематеріальні активи є ключовими для успішної господарської діяльності підприємств, оскільки вони створюють конкурентні переваги і сприяють залученню інвестицій та розвитку інновацій.

Історія виникнення поняття «нематеріальні активи» в Україні починається з 90-х років минулого століття. Перше визначення нематеріальних активів як об'єкта обліку було наведене в податковому законодавстві в контексті «вартості придбаних патентів, авторських прав, ліцензій, ноу-хау, вартості власного патентування, що виключаються з податкового доходу методом часткового віднесення цих витрат до собівартості на період використання активів, але не більше десяти років» [49]. Далі в процесі формування цілісної національної системи обліку та звітності, із затвердженням національних П(С)БО та форм річної фінансової звітності, нематеріальні активи визначаються відокремленим об'єктом обліку щодо яких встановлені відповідні групи нематеріальних активів, критерії визнання та оцінки, методику амортизації та відображення в обліку. Визначальним етапом визнання нематеріальних активів як об'єкта обліку стало затвердження НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Згідно з п. 4 НП(С)БО 8: «нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований» [41]. Аналогічне визначення поняття «нематеріальний актив» подає МСБО 38. При чому, відповідно до національних стандартів під немонетарним активом слід розуміти: «усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей» [41].

Дефініцію «нематеріальний актив» з Податкового кодексу вилучено. Однак, Господарським кодексом України у ст. 139 визначено, що нематеріальні активи є складовою майна, «мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів» [8]. Крім того, НП(С)БО 1 та «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності» [31] вказують на те, що у звітності є виокремлено рядки 1000-1002 у розділі «Необоротні активи» форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», де відображається вартість об'єктів, які відносяться до складу нематеріальних активів згідно з НП(С)БО 8.

Зауважимо, що хоча нематеріальні активи згідно з їх визначенням та діючою методикою відображаються на рахунках обліку і в звітності як довгострокові (клас «Необоротні активи»), однак, на думку, З. В. Задорожного, «малоцінними можуть бути не тільки матеріальні активи, але й нематеріальні» [13]. Погоджуємось з автором, що: «на практиці можна зустріти випадки, коли період використання окремих видів нематеріальних активів є менше одного року, тому такого роду активи повинні відноситися до оборотних». Відтак, необхідно привести у відповідність групування інформації про оборотні нематеріальні активи на рахунках та в звітності з метою визначення їх достовірної оцінки на дату балансу та ефективним управлінням цими активами.

Таким чином, нематеріальні активи, хоч і не мають матеріальної форми, згідно з чинним законодавством повинні оцінюватись та обліковуватись для відображення в фінансовій звітності суб'єктів господарювання, а отже, мають вплив на його фінансовий стан та результати діяльності.

На жаль, погоджуємось з Ю. М. Грибовською, яка зазначає: «порівняно з іноземними компаніями, частка нематеріальних активів у балансах вітчизняних підприємств є незначною, що стримує розробку та впровадження новітніх інформаційних технологій у розвиток економіки України» [10].

Сучасні ринкові умови відкривають нові можливості для підприємств, але одночасно ставлять перед ними нові виклики, які вимагають комплексного підходу до управління ресурсами. Підприємства, які успішно управляють своїми нематеріальними активами, мають змогу створювати та утримувати конкурентні переваги на ринку. За допомогою інноваційних нематеріальних активів підприємства можуть вдосконалювати свої продукти та послуги, що дозволяє їм залучати нових клієнтів і розширювати свою ринкову присутність.

У праці Р.С. Каплана і Д.Р. Нортон зазначено, що: «нематеріальні активи – це основне джерело стійкого створення вартості» [13]. Дослідження наукової праці вчених вказує на те, що «40% ринкової вартості компанії не відображено в балансі, при цьому для компаній високотехнічних галузей ця цифра сягає 50%. Таким чином, до 50% цінності компанії припадає на НМА» [5].

Проблеми недооціненої вартості складових нематеріальних активів в загальній вартості бізнес-одиниці приводять до проблеми на стадії об'єднання капіталів або реорганізації із залученням позикового капіталу, часто іноземного. Іноді обсяг прямих іноземних інвестицій настільки великий, що радикально змінює співвідношення прав учасників (співзасновників) бізнесу. На думку О. І. Гончара, І. В. Павельчука, «одним з шляхів рішення питання захисту власного капіталу при залученні інвестицій (створенні спільних підприємств) є облік повної вартості нематеріальних активів, які своєю вартістю можуть забезпечити додаткові права в управлінні майбутнім бізнесом» [5]. Погоджуємось, що за рахунок недооцінки нематеріальних активів «вітчизняний учасник поступається значною частиною корпоративних прав вхідному іноземному інвесторові, не зараховувавши при цьому до своєї частки нематеріальну складову вартості свого бізнесу виключно внаслідок нерозуміння її суті і відсутності кваліфікованої оцінки» [5].

С. Ф. Легенчук відзначає: «...Нематеріальні активи, такі як програмне забезпечення та НДДКР, є критично важливими інвестиціями, які забезпечують та підтримують присутність фірми на ринку в майбутні роки за рахунок зменшення витрат та збільшення прибутку. Тобто їх можна вважати стратегічними інвестиціями для довгострокового шляху зростання компанії» [25]. Таким чином, нематеріальні активи можуть створювати значну частину вартості підприємства, що впливає на його фінансовий стан і привабливість для інвесторів (рис. 1.2).

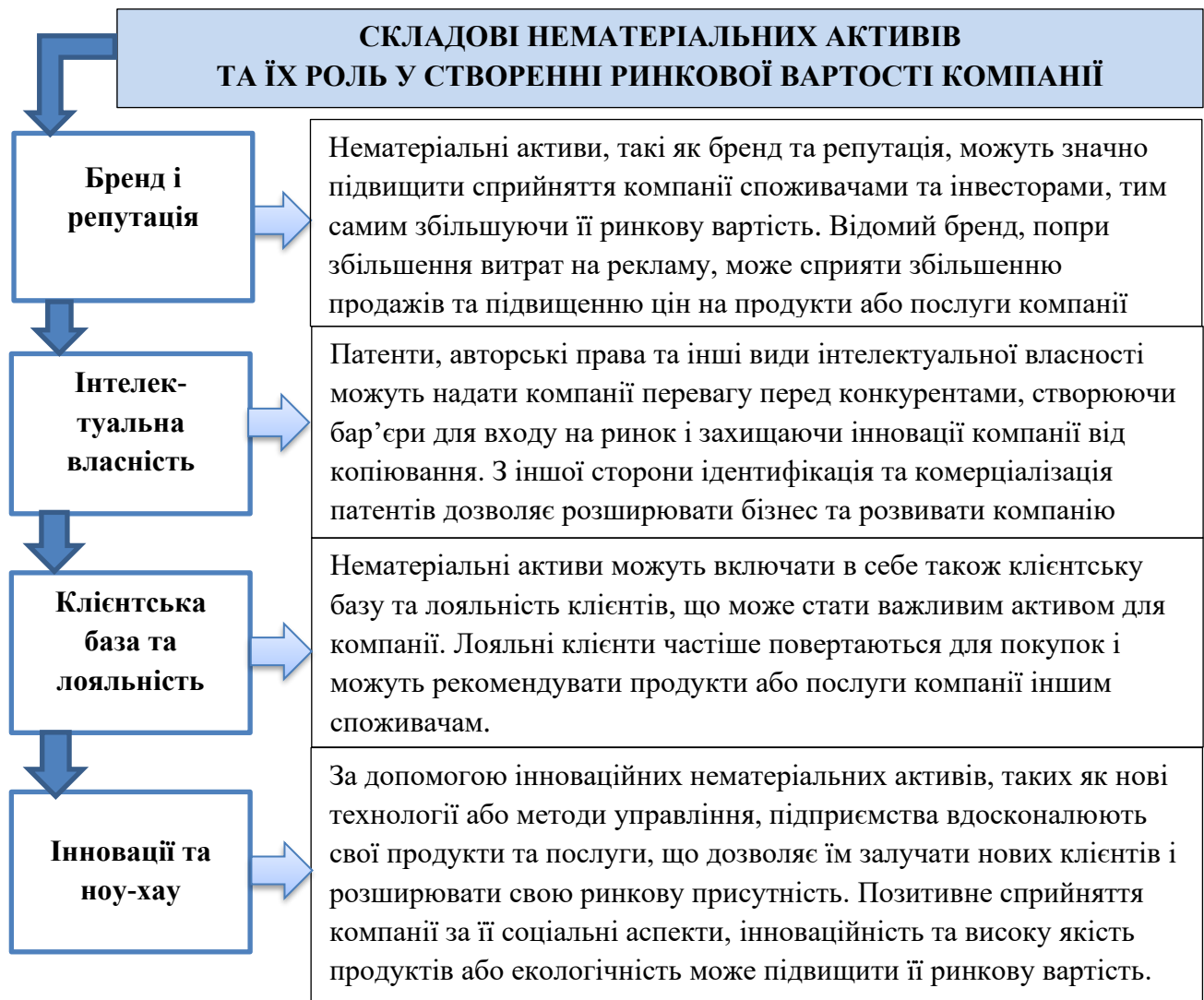


Рисунок 1.2. Роль нематеріальні активи у створенні ринкової вартості компанії

Отже, нематеріальні активи відіграють значну роль у створенні ринкової вартості компанії, так як забезпечують нарощення інтелектуального капіталу, підвищення конкурентоспроможності, збільшення прибутковості та підвищення інвестиційної привабливості.

1.2. Умови визнання та оцінка нематеріальних активів: національний та міжнародний підходи

Інтеграція у міжнародне співтовариство та перехід на інтенсивний шлях економічного розвитку, де ключову роль відіграє інтелектуальний капітал, виникають актуальні питання визнання та оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку. Сутність проблеми полягає у тому, що більшість інтелектуальних активів не можуть бути однозначно ідентифіковані та відображені у фінансовій звітності. Однак, діючи на підприємстві система обліку повинна забезпечувати інформаційну потребу та відповідати поставленим вимогам. Тому є необхідність узагальнити існуючі методи та підходи до визнання та оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та звітності з метою захисту інтелектуальної власності і технологічних нововведень, повного відображення сучасних економічних реалій та забезпечення ефективного управління ресурсами підприємства.

У контексті визнання та оцінки нематеріальних активів система обліку виступає як інструмент управління у двох напрямках:

- 1) фінансова звітність і прийняття рішень – обліково-звітні дані формують фінансову звітність, яка є основою для прийняття управлінських рішень. Для досягнення цілей підприємства необхідно враховувати вартість нематеріальних активів, таких як бренди, патенти, об'єкти промислової власності, об'єкти інтелектуальної власності тощо. Це дозволяє керівництву отримувати об'єктивну та надійну інформацію про фінансове становище підприємства, його конкурентоспроможність та використовувати цю інформацію для прийняття стратегічних та операційних рішень;
- 2) управління ресурсами – облік надає можливість ефективно управляти нематеріальними активами через їх правильне визнання та достовірну оцінку. Це дозволяє підприємствам ефективно використовувати свої нематеріальні активи, розробляти стратегії їхнього розвитку та забезпечувати конкурентні переваги на ринку.

Виходячи з визначення категорії «нематеріальний актив» як об'єкта обліку в НП(С)БО 8 та МСБО 38, відзначимо, що вже в основі його трактування закладений процес визнання – «може бути ідентифікований» [41]. Крім того, відповідно до п. 6 НП(С)БО 8 нематеріальний актив відображається в балансі (звіті про фінансовий стан) за дотриманням наступних умов:

- 1) «якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням» [41];
- 2) «його вартість може бути достовірно визначена» [41].

В МСБО 38 зазначено: «для визнання статті як нематеріального активу суб'єктові господарювання треба довести, що стаття відповідає: а) визначенню нематеріального активу та б) критеріям визнання» [33]. Відтак, якщо визначати нематеріальний актив як обліковий об'єкт за міжнародними стандартами, то окрім можливості ідентифікації (п. 11-12), необхідно враховувати такі характеристики як контроль (п. 13-16) та майбутні економічні вигоди (п. 17).

Якщо порівнювати критерії визнання нематеріального активу за міжнародними стандартами, то, визначені у п. 21-23 МСБО 38 критерії за економічним змістом відповідають національним.

Таким чином, в процесі визнання та оцінки нематеріальних активів, необхідно виходити з:

1. Нематеріальний актив має бути ідентифікованим.
2. Суб'єкт господарювання повинен мати контроль за активом.
3. Повинна бути впевненість щодо економічних вигід, які надійдуть від використання нематеріального активу в майбутньому.
4. Вартість нематеріального активу достовірно оцінена.

Міжнародні стандарти встановлюють вимогу щодо визнання нематеріальних активів, відокремлено від гудвілу. «Гудвіл, визнаний при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо» [33]. На відміну від гудвілу, нематеріальні активи можна виокремити від суб'єкта господарювання з

метою продажу, передачі третім особам або обміну, тобто існує можливість ідентифікації та отримання майбутні економічні вигоди. Гудвіл є результатом синергії придбаних активів, тому їх не можливо індивідуально ідентифікувати для відображення у фінансовій звітності.

Окремого порядку визнання згідно з національними та міжнародними стандартами потребують нематеріальні активи, отримані в результаті розробки. Такі активи відображають в балансі (звіті про фінансовий стан), якщо виконуються наступні умови:

- 1) існує «намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання» [41];
- 2) є «можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу» [41];
- 3) підприємство має «інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу» [41].

Оскільки МСБО суворо не регламентує групи нематеріальних активів, а зазначений короткий список класифікаційних груп можна змінювати, то пропонується проводити визнання і обліковувати нематеріальні активи щодо кожного об'єкта за групами, які визначені п. 5 НП(С)БО 8. Ці групи відповідають класифікаційним групам нематеріальних активів, які визначені Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією № 291, а також іншими нормативним документами. Однак у п. 9 НП(С)БО 8 зазначені нематеріальні активи, які не підлягають визнанню як актив, а визнаються витратами звітного періоду, це, зокрема:

- «витрати на дослідження» [41];
- «витрати на підготовку і перепідготовку кадрів» [41];
- «витрати на рекламу та просування продукції на ринку» [41];
- «витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини» [41];
- «витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і

витрати на створення торгових марок (товарних знаків)» [41].

Таким чином, відповідно до чинної методики обліку нематеріальні активи слід групувати за видами і можливістю їх ідентифікації – ті, які підлягають ідентифікації, та неідентифіковані нематеріальні активи (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

«Групування нематеріальних активів за їх видами та можливістю ідентифікації

Ідентифіковані нематеріальні активи	Неідентифіковані нематеріальні активи
Права користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо)	Внутрішньогенерований гудвіл, який визначає переваги підприємства на ринку і дає змогу отримувати вищі від конкурентів прибутки
Права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Кваліфікація, чесність і точність працівників при виконанні службових обов'язків
Права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо)	Наявність унікальної стратегії розвитку підприємства
Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо)	Наявність менеджменту, який у змозі реалізувати та розвивати визначену стратегію
Авторські та суміжні з ними права (права на літературні й музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо)	Проведені підприємством маркетингові дослідження ринку, які дають можливість успішно просувати продукцію на ринку
Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	Надійність зв'язків з покупцями та постачальниками
Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв)	Незапатентовані винаходи, що дають можливість вдосконалити процес виробництва та скоротити витрати
	Таємниці передпродажної підготовки товарів, що дають можливість успішно просувати їх на ринку
	Витрати на рекламу, які обумовлюють успішне просування продукції на ринку

Сформовано на основі» [55]

З табл.1.1 видно, що перелік неідентифікованих нематеріальних активів, або таких, які неможливо відокремити від суб'єкта господарювання з метою продажу, передачі, обміну, значно більше, ніж ідентифікованих, хоча часто майбутня економічна вигода від їх використання перевищує вартість усіх інших активів.

Погоджуємось з Ю. Грибовською, яка стверджує, що «право власності на кожную групу нематеріальних активів, які можуть бути ідентифіковані, засвідчують відповідні документи» [10]. Розглянемо групи визнання та документи, що підтверджують їх ідентифікацію (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

«Групи визнання нематеріальних активів та документи, що підтверджують їх ідентифікацію

Група (об'єкт) нематеріальних активів	Документи
Винахід	Патент
Корисна модель	
Промисловий зразок	
Комерційне найменування	Свідоцтво
Торговельна марка	
Об'єкт авторського права	
Компонування інтегральних мікросхем	
Права користування природними ресурсами	Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності
Права користування майном	
Наукове відкриття	Диплом
Ліцензія	Ліцензійний договір
Комп'ютерна програма	Договір про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу
Авторське право та суміжні з ним права	Виключне право на авторське видання; авторський, видавничий договори

Сформовано на основі» [55]

І. В. Федорова звертає увагу на Листом Міністерства фінансів України від № 31-04200-10-5/17045 і зазначає, що: «з метою ідентифікації об'єктів права інтелектуальної власності інвентаризаційна комісія пересвідчується 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» [55]. Відповідно, автором розроблені необхідні етапи ідентифікації нематеріальних активів (рис. 1.3).



Рисунок 1.3. Етапи процесу ідентифікації нематеріальних активів [55]

Після визнання нематеріальні активи повинні відображатись відповідно до НП(С)БО 8 (п. 10) та МСБО 38 (п. 24) за первісною вартістю.

«Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням» [41].

Відмінністю між національною методикою обліку та формування первісної вартості нематеріальних активів за міжнародними стандартами є те, що відповідно до НП(С)БО 8 «фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, ... за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31» [41].

Зауважимо, що первісна оцінка нематеріальних активів залежить від способу їх надходження (отримання) – пункти 10-18 НП(С)БО 8:

- «придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [41];
- «первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу» [41];
- «первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну» [41];
- «первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів та є їх справедлива вартість» [41];
- «первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість» [41];
- «первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)» [41].

На дату балансу оцінка нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 може здійснюватися за різними методами: історичною (фактичною) собівартістю, справедливою вартістю, собівартістю з врахуванням зменшення корисності та іншими.

Крім того, згідно з п. 19 НП(С)БО 8 «підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок» [41].

Відповідно до МСБО 38 оцінка після визнання проводиться відповідно до облікової політики підприємства за однією з двох моделей:

1. Модель собівартості.
2. Модель переоцінки (рис. 1.4).

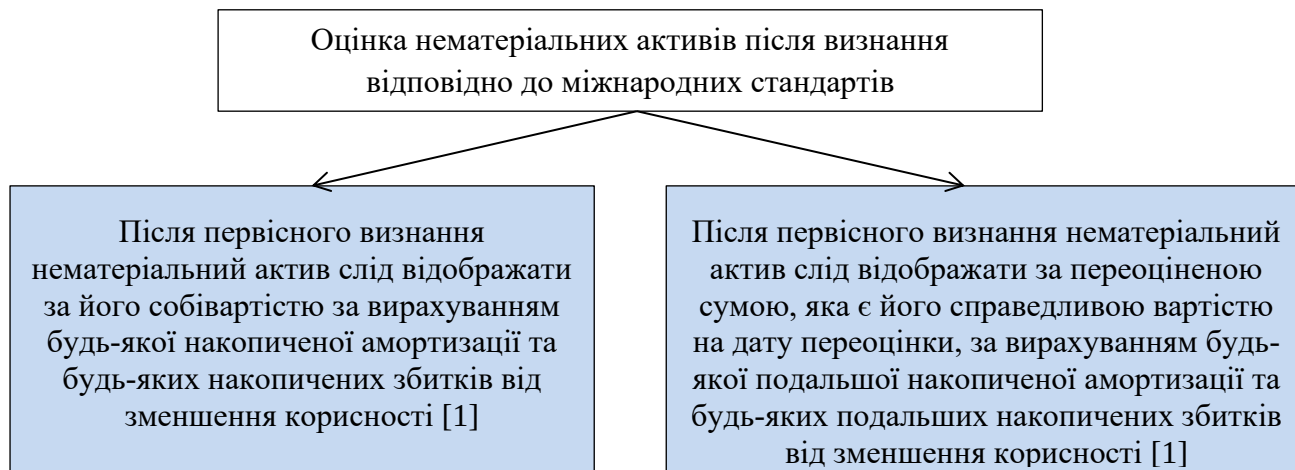


Рисунок 1.4. Моделі оцінки нематеріальних активів після визнання [33]

Відзначимо, що п. 17 НП(С)БО 8 дає перелік статей, що формують первісну вартість створених нематеріальних активів на основі прямих витрат та інших витрати, які можна здійсненні на приведенням його до стану придатності за призначенням. Разом з тим, вважаємо, що доцільно у перелік зазначених статей включити витрати, пов'язані зі розробкою нематеріальних активів інноваційного характеру, а також пов'язані з цим витрати на навчання і підвищення кваліфікації працівників, які згідно з п. 9 даного положення не включаються до вартості нематеріального активу, а пропонуються визнавати витратами звітного періоду. Запропонований порядок включення перерахованих витрат у собівартість створеного нематеріального активу відповідає міжнародним принципам, адже згідно з п. 57 МСБО 38 ці витрати є складовою первісної вартості за умов, якщо підприємство має:

- «технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу» [33];
- «свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його» [33];

- «свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив» [33];
- «як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди» [33];
- «наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу» [33];
- «свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки» [33].

Тобто, витрати на розробку нематеріальних активів (комп'ютерної програми, інновацій та інших об'єктів промислової власності) можна капіталізувати, якщо в результаті розробки внутрішнього проекту в майбутньому суб'єкт господарювання може підтвердити прямі витрати та довести можливість його використання за призначенням чи для продажу. Така методика оцінки нематеріальних активів має переваги перед діючою, оскільки дає можливість поступового віднесення витрат з створення (розробки) на фінансовий результат шляхом їх систематичного розподілу за строком корисного використання, та не суперечить міжнародним стандартам.

Отже, визнання та оцінка нематеріальних активів залежить від можливості ідентифікації об'єктів, достовірної та точної оцінки майбутніх економічних вигід, які генерує об'єкт, а також можливості контролю над активом. Втім, дана облікова ділянка є складною, адже частина об'єктів, особливо внутрішньо генерованих (створених), не визнаються у складі активів, а узагальнюються у витратах періоду, що може спричиняти перекручення в оцінці вартості даних активів, яка є важливою для прийняття рішень багатьох груп користувачів, особливо для зовнішніх інвесторів, тому поточні витрати на дослідження і розробки доцільно відокремлено розкривати у Примітках до фінансової звітності.

Висновки до розділу 1

1. Зауважимо, що хоча нематеріальні активи згідно з їх визначенням та діючою методикою відображаються на рахунках обліку і в звітності як довгострокові (клас «Необоротні активи»), однак, вони можуть бути і малоцінними, і короткостроковими. Тому погоджуємось з З. В. Задорожним, що необхідно привести у відповідність групування інформації про оборотні нематеріальні активи на рахунках та в звітності з метою визначення їх достовірної оцінки на дату балансу та ефективним управлінням цими активами.

2. Проблеми недооціненої вартості складових нематеріальних активів в загальній вартості бізнес-одиниці приводять до проблеми на стадії об'єднання капіталів або реорганізації із залученням позикового капіталу, часто іноземного. Іноді обсяг прямих іноземних інвестицій настільки великий, що радикально змінює співвідношення прав учасників (співзасновників) бізнесу. Досліджено, що за рахунок недооцінки нематеріальних активів «вітчизняний учасник поступається значною частиною корпоративних прав вхідному іноземному інвесторові, не зараховувавши при цьому до своєї частки нематеріальну складову вартості свого бізнесу виключно» [5].

3. Доведено, що нематеріальні активи можуть створювати значну частину вартості підприємства, що впливає на його фінансовий стан і привабливість для інвесторів. За результатами аналізу економічної літератури, згруповано основні складові нематеріальних активів та їх вплив і значення у створенні ринкової вартості компанії.

4. Якщо порівнювати критерії визнання нематеріального активу за міжнародними стандартами, то, визначені у п. 21-23 МСБО 38 критерії за економічним змістом відповідають національним. В процесі визнання та оцінки нематеріальних активів, необхідно виходити з: 1. Нематеріальний актив має бути ідентифікованим. 2. Суб'єкт господарювання повинен мати контроль за активом. 3. Повинна бути впевненість щодо економічних вигід, які надійдуть від використання нематеріального активу в майбутньому. 4. Вартість нематеріального активу достовірно оцінена.

5. Відповідно до чинної методики обліку нематеріальні активи слід групувати за видами і можливістю їх ідентифікації – ті, які підлягають ідентифікації, та неідентифіковані нематеріальні активи. Узагальнено в табличній формі групування нематеріальних активів за їх видами та можливістю ідентифікації та неідентифікації. Також розроблено методику ідентифікації об'єктів за підтверджуючими документами. Розроблено алгоритм процесу ідентифікації нематеріальних активів за етапами та із залученням інвентаризаційної комісії, як це вимагають нормативні документи.

6. Відмінністю між національною методикою обліку та формування первісної вартості нематеріальних активів за міжнародними стандартами є те, що відповідно до НП(С)БО 8 «фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, ... за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31» [41].

7. Відзначимо, що п. 17 НП(С)БО 8 дає перелік статей, що формують первісну вартість створених нематеріальних активів на основі прямих витрат. Вважаємо, що доцільно у перелік зазначених статей включити витрати, пов'язані зі розробкою нематеріальних активів інноваційного характеру, а також пов'язані з цим витрати на навчання і підвищення кваліфікації працівників, які згідно з п. 9 НП(С)БО 8 пропонуються визнавати витратами звітного періоду. Запропонований порядок включення перерахованих витрат у собівартість створеного нематеріального активу відповідає міжнародним принципам, адже згідно з п. 57 МСБО 38 ці витрати можна капіталізувати, якщо в результаті розробки внутрішнього проекту в майбутньому суб'єкт господарювання може підтвердити прямі витрати та довести можливість його використання за призначенням чи для продажу. Така методика оцінки нематеріальних активів має переваги перед діючою, оскільки дає можливість поступового віднесення витрат з створення (розробки) на фінансовий результат шляхом їх систематичного розподілу за строком корисного використання, та не суперечить міжнародним стандартам.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Організація обліку та особливості документування нематеріальних активів

Актуальність організації обліку нематеріальних активів полягає в тому, що в сучасній економіці їх значення стає все більш суттєвим. Основні завдання організації обліку нематеріальних активів, на наш погляд, включають:

- 1) визначення та класифікація нематеріальних активів як об'єктів обліку і звітності – важливо чітко визначити, що вважається нематеріальним активом і які види таких активів можуть ідентифікувати як актив;
- 2) оцінка вартості – нематеріальні активи можуть мати значну вартість, тому важливо правильно оцінити їхню вартість для фінансового звітування та подальшого управління;
- 3) створення правильної облікової політики щодо визнання, оцінки, методу амортизації та обліку нематеріальних активів – потрібно розробити чіткі облікові політики та процедури для реєстрації, амортизації та відображення нематеріальних активів в обліковій системі та фінансовій звітності;
- 4) забезпечення відповідності до чинних вимог нормативно-правових актів – необхідно забезпечити відповідність облікових процесів, пов'язаних з наявністю і рухом нематеріальних активів, вимогам законодавства та національних положень бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів, якщо таке передбачено;
- 5) забезпечення контролю і захисту активів – важливо застосовувати механізми контролю та захисту нематеріальних активів від втрати, крадіжки або несанкціонованого доступу до інновацій, комерційної таємниці тощо.

Ключовою особливістю організації обліку нематеріальних активів є документування нематеріальних активів в процесі надходження або створення нематеріальних активів з метою групування їх на рахунках бухгалтерського обліку та відображення цієї інформації у фінансовій звітності (рис. 2.1).

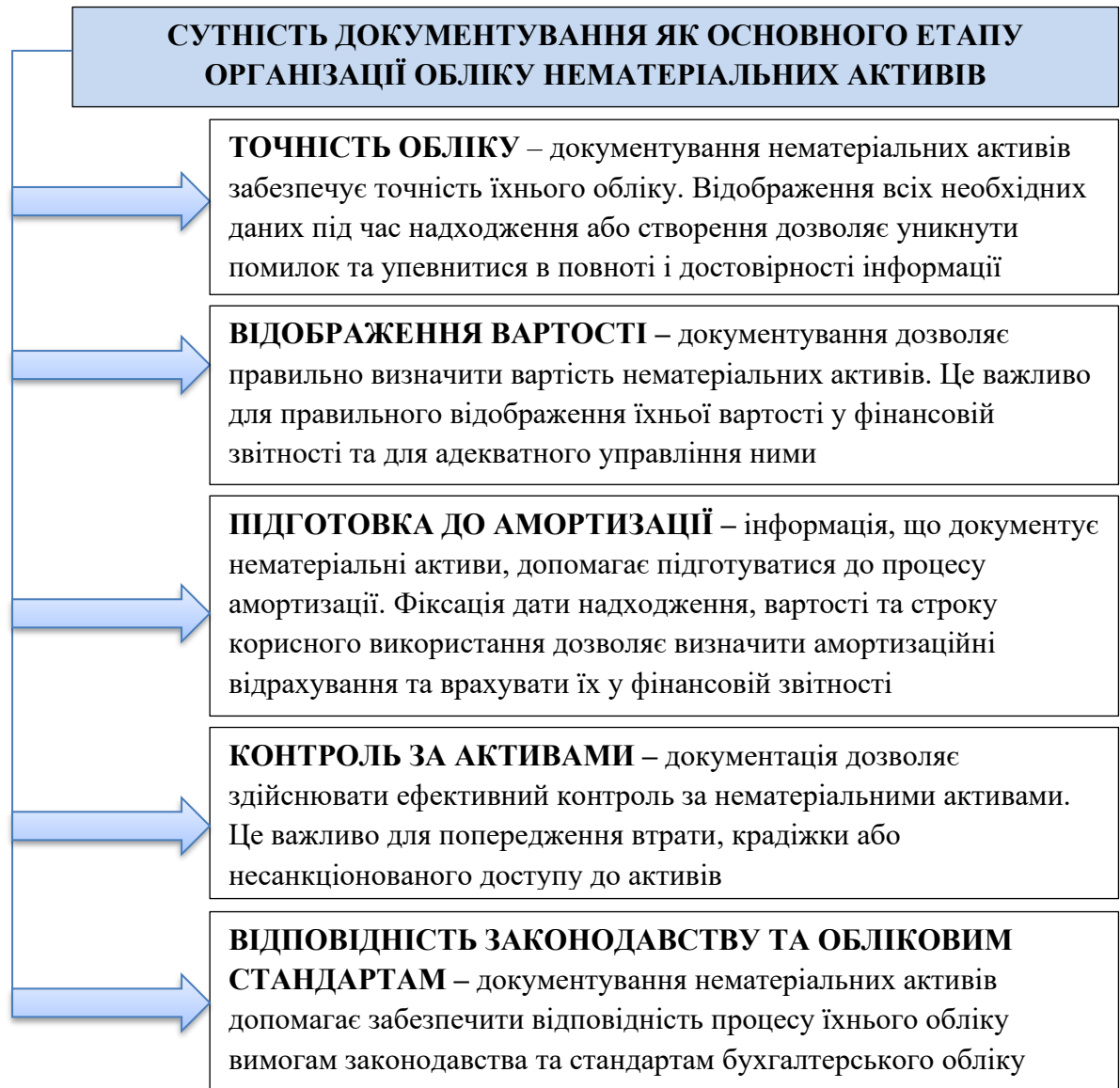


Рисунок 2.1. Сутність документування як основного етапу організації обліку нематеріальних активів

Отже, документування нематеріальних активів на етапі їхнього надходження або створення є ключовою особливістю організації обліку, оскільки воно забезпечує точність, повноту та достовірність інформації про ці активи, що має важливе значення для фінансового управління та звітності підприємства.

Процес створення нематеріальних активів повинний бути розділений відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» на дві стадії – дослідження й розробки [33] (рис. 2.2).

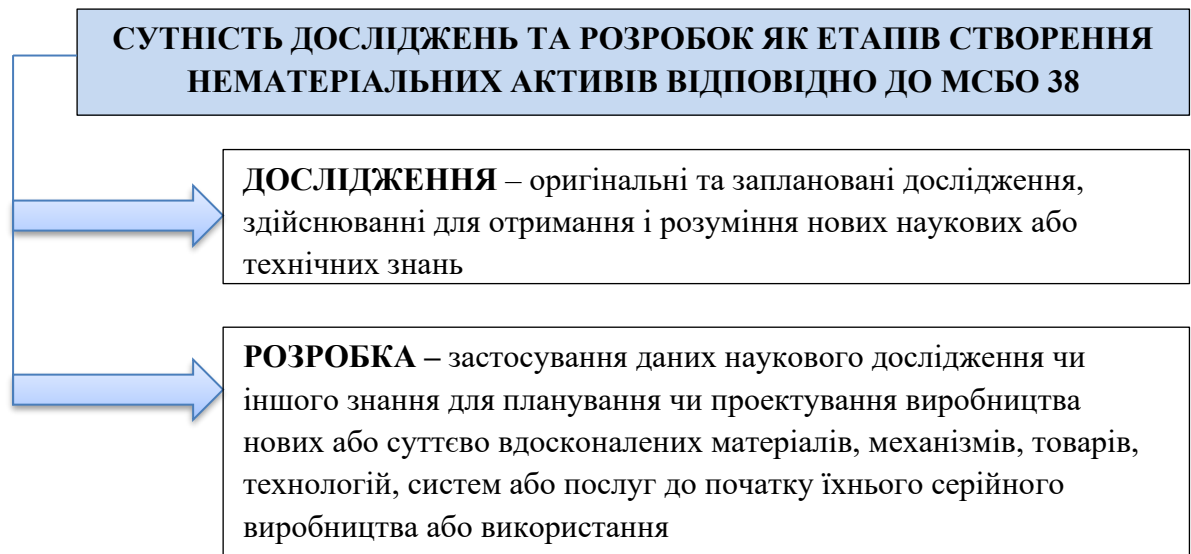


Рисунок 2.2. Сутність понять дослідження і розробки відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи»

А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк конкретизують процес створення нематеріальних активів за цими двома етапами (рис. 2.3).



Рисунок 2.3. «Етапи створення нематеріальних активів» [35, с. 275]

Документування операцій, пов'язаних з надходженням (створенням) та рухом нематеріальних активів визначено Наказом Міністерства фінансів України № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47], а також Наказом Міністерства фінансів України № 1327 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [30], який уточнює що, типові форми, які подає Наказ № 732, стосуються об'єктів інтелектуальної власності, проте «для ведення аналітичного обліку та оформлення операцій з іншими нематеріальними активами можуть також застосовуватися ці типові форми первинного обліку із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів» [30].

Для формування первинної інформації щодо обліку господарських операцій з нематеріальними активами використовують наступні типові форми:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47];

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47];

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47];

НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47].

Наведені типові форми у своїй назві вказують лише «об'єкти права інтелектуальної власності», однак перелік об'єктів нематеріальних активів є значно ширшим, тому доцільно замінити у назві наведених первинних документів «об'єкт права інтелектуальної власності» на «об'єкт нематеріальних активів».

Крім того, досліджуючи «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47], можна зауважити, що у цій формі міститься зайва інформація для заповнення, яка не є суттєвою для організації облікового процесу, проте значно збільшує час на

заповнення. Так, вважаємо за доцільне виключити таку графу як «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», а також заповнення рядка «Правові умови введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот» [47]. Це можна обґрунтувати тим, що інформацію, яку необхідно записувати у даному рядку вже частково відображена у графах таблиці.

Інвентарна картка форми НА-2 «застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі» [47]. Інвентарна картка заповнюється на кожний об'єкт нематеріальних активів в одному примірнику на основі акта типової форми № НА-1.

«Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47] (форма НА-3) оформляється при списанні нематеріальних активів і є підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта зі складу нематеріальних активів та його причини.

Нематеріальні активи можна розглядати як інноваційний потенціал підприємства, адже ці активи часто є джерелом інновацій та конкурентної переваги для підприємства. Поряд з тим, нематеріальні активи вимагають чіткої ідентифікації на базі документування та правова захищеності у вигляді патентування, надання авторського права тощо.

І. В. Мельничук зазначає, що при створенні нових об'єктів нематеріальних активів (інтелектуальних інновацій): «на підприємстві можуть використовуватись наступні первинні документи та реєстри для збору та обробки інформації про інноваційну діяльність: картки обліку раціоналізаторських пропозицій працівників підприємства; тест-опитування (з вивчення проблемних питань у виробництві продукції), який періодично проводиться управлінським апаратом середньої й нижчої ланки з питань організації, наявності вузьких місць у процесі виробництва й сфері обігу; перелік та групування вартості виконання НДДКР-нововведень, які перебувають у розробці з метою подальшої їхньої капіталізації» [29].

Наказом Державного комітету статистики України № 469 затверджено «форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення» [48]. Разом з тим, у цьому документі дається набір журналів реєстрації заявок на об'єкти промислової власності та форму Заявки про раціоналізаторську пропозицію (ІВ-5). Однак, форма первинного документа щодо обліку раціоналізаторських пропозицій не дає чіткої інформації про характеристики, переваги та джерела покриття, тому варто внести додаткові відомості до даного документа.

На нашу думку, ДП «Газпостач» для обліку раціоналізаторських пропозицій як одного з об'єктів нематеріальних активів, доцільно використовувати запропоновану нами Картку обліку раціоналізаторських пропозицій (інновацій) (табл. 2.1). Це дозволить реалізувати інформаційну потребу у визначенні та ідентифікації об'єктів обліку нематеріальних активів інтелектуального характеру в процесі впровадження та реалізації інновацій.

Таблиця 2.1

Картка №__ обліку раціоналізаторських пропозицій (інновацій)

№ з/п	Дата	Відділ	Працівник	Характер пропозиції	Об'єкт впровадження	Пропозиція (інновація)	Мета впровадження	Переваги	Недоліки	Джерело покриття	Стадія впровадження
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	28.03.2024 р.	Ділянка № 36	Гураль В. В., інженер	Трубопровідна арматура СМО	Технічна інновація	Зробити замінними ущільнення в шиберно-ножових засувках	Зменшення замін засувки і економія за рахунок тюнінгу засувки різними опціями	Скорочення матеріальних витрат, часу і покращення якості монтажних робіт	-	Загальноновиробничі витрати	Випробувана на ділянці №36
2 і т.д.											
...											

Слушним є зауваження І. В. Мельничук, яка вважає, що: «попри однаковий підхід щодо формування в обліку інформації про інновації та нематеріальні активи, існує низка відмінностей і спільних рис» [28]:

1) «низка нематеріальних активів, таких як репутація фірми, створення бренда, не проходять процесів дослідження і розробки, що є характерним для інновацій» [28];

2) «нематеріальний актив – це актив придбаний чи створений з метою використання в діяльності підприємства, який підлягає вартісній оцінці, але необов'язково характеризується новизною, що є однією з головних ознак інновацій» [28];

3) «до нематеріальних активів в процесі операційної діяльності входять такі об'єкти, як ліцензії, різні договори, преференції тощо, які не можуть бути перепродані чи здані в оренду, а інновації – це новий продукт фірми, який немає аналогів і може бути реалізований чи зданий в оренду для отримання додаткових вигод» [28];

4) «фірма може одержати економічні вигоди від використання в процесі своєї діяльності певного виду нематеріального активу (патенти на технологічні рішення, запатентовані технічні знання), хоча інновації також впроваджуються з метою отримання додаткового прибутку, зниження витрат, збільшення обсягів випуску продукції, вони є на цьому етапі лише нематеріальними ресурсами – наукові дослідження виробничого процесу, робочий персонал дослідної групи, а вже після патентування переходять в розряд нематеріального активу й обліковуються в цій категорії» [28].

Отже, організація обліку нематеріальних активів має велике значення для підприємства, і вимагає врахування їхніх особливостей та відповідних процедур управління.

2.2. Методика обліку нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО та міжнародними стандартами

Нематеріальні активи в сучасному бізнесі є важливим елементом для підприємств і можуть мати значення в різних аспектах їх діяльності, таких як інновації та розвиток, інтелектуальна власність, нарощення балансової вартості підприємства, зокрема, через підвищення цінності бренду та ділової репутації, кадрового потенціалу та провадження власної патентної діяльності тощо.

Розгляд і вирішення питань визнання та оцінки нематеріальних активів відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку і звітності, обліку операцій з нематеріальними активами було висвітлено рядом науковців: О. Бутнік-Сіверський [3], Ю. Грибовська [10], З. В. Задорожний [13;14;65], В. М. Панасюк [19;20;35], С. Ф. Легенчук [24; 25; 26], І. В. Мельничук [28;29], Н. В. Овсюк, М. О. Лесько [42], Ю. А. Судин [54], В. В Ясишена [14;65] та інші. Разом з тим, залишаються ряд невирішених питань щодо правового регулювання окремих видів нематеріальних активів, визначення критеріїв визнання та оцінки, обліку нематеріальних активів за їх видами та групування інформації про ці об'єкти на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності.

Особливістю нематеріальних активів є те, що вони сприяють зростанню вартості бізнес-одиниці, а також при належній ідентифікації та оцінці можуть генерувати значну суму прибутку в майбутньому. Тому дана облікова ділянка є актуальною і потребує детального обґрунтування.

Порядок визнання, складу, оцінки та відображення нематеріальних активів в обліку та звітності в Україні регламентується НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та іншими законодавчими й нормативними документами.

Відповідно до НП(С)БО 8 нематеріальний актив визначається, як «немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований» [41], тобто, актив, що має оцінку у вартісному виразі та може бути відділений від підприємства. Дане визначення схоже за змістом з

визначенням, поданим у п. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи». Однак, виходячи з означення необоротних активів в НП(С)БО 1, це визначення варто доповнити: «...та утримується для реалізації чи використання протягом більшого одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік)» [37].

На наш погляд, таке уточнення є необхідне, оскільки згідно з міжнародними та національними положеннями в сфері обліку та звітності нематеріальні активи відносять до групи необоротних активів.

Згідно з п.4 НПСБО 8 та п. 4 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»: «немонетарні активи – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей» [41; 38].

МСБО 38 не визначає конкретного переліку об'єктів нематеріальних активів, однак у п. 9 відзначає, що: «прикладом об'єктів... є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпортування, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права» [33].

У МСБО 38 також відзначено, що «не всі об'єкти, описані у пункті 9, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід)» [33].

Відповідно до національного підходу щодо відображення та групування нематеріальних активів в системі обліку, то виділено наступні групи:

- 1) «права користування природними ресурсами» [41];
- 2) «права користування майном» [41];
- 3) «права на комерційні позначення, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті» [41];
- 4) «права на об'єкти промислової власності, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті» [41];
- 5) «авторське право та суміжні з ним права, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті» [41];

6) «інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)» [41].

Якщо уважно розглянути Інструкцію № 291, то рахунок 12 «Нематеріальні активи» включає субрахунки та їх зміст (економічну характеристику), який повторює перелік об'єктів з НП(С)БО 8 (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

«Субрахунки нематеріальних активів, їх зміст та їх економічна характеристика відповідно до Інструкції № 291

Номер субрахунку	Назва субрахунку за Планом рахунків	Зміст субрахунку за НП(С)БО 8
1	2	3
121	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123	Права на комерційні позначення	Права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування тощо)
124	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, тощо
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
126	виключено	
127	Інші нематеріальні активи	Право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв

Сформовано на основі» [16]

З наведених груп нематеріальних активів також можна зауважити, що у їх складі наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами, а саме, йдеться про застосування в назві слова «права».

Дослідження економічного змісту перерахованих в табл. 2.2 груп нематеріальних активів показав, що у їх складі наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами, а саме, йдеться про застосування в назві субрахунків слова «права».

Відтак, можна зауважити, що дана класифікація не досконала. На нашу думку, використання терміну «права» при обліку інтелектуальної власності, яке особливо чітко прослідковується в національному підході до групування об'єктів нематеріальних активів, є складним і має свої аспекти:

1. Юридичний аспект: термін «права» може включати в себе ширший спектр юридичних аспектів, включаючи права власності, авторські права, патенти, торгові марки тощо. У більшості випадків, коли йдеться про інтелектуальну власність, розглядають конкретні об'єкти, такі як авторські права чи патенти, а не абстрактне поняття «права».
2. Бухгалтерський аспект: у бухгалтерському обліку важливо коректно відображати об'єкти, які є нематеріальними активами, для забезпечення якісної фінансової звітності. Цього вимагає основоположний принцип бухгалтерського обліку «превалювання сутності над формою» [37]. У конкретних випадках може бути краще вказувати конкретні види інтелектуальної власності, такі як: «Винахід», «Промисловий зразок», «Патенти», «Комп'ютерна програма», «Торгові марки», ніж використовувати загальний термін «права».

Виходячи з цього, вживання в трактуванні та групуванні на рахунках бухгалтерського обліку терміну «права» необхідне, де це доречно – «права на користування», а використання конкретних об'єктів без терміну «права» дозволяє забезпечити зрозумілість конкретного об'єкта нематеріальних активів та точність у комунікації між зацікавленими сторонами, такими як бухгалтерія, управління, аудитори тощо.

Зважаючи на описані проблеми групування об'єктів нематеріальних активів на субрахунках бухгалтерського обліку, доцільно вести облік нематеріальних активів за наступними групами. Таким чином, запропонована класифікація нематеріальних активів за групами, яка відповідає економічному змісту даних об'єктів, відповідає вимогам законодавства і дає чітку інформацію про нематеріальні активи в обліку з метою подальшого управління ними. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

«Класифікація нематеріальних активів в обліку (авторська розробка)»

Номер субрахунку	Назва субрахунку (авторська розробка)
121	Права користування природними ресурсами
122	Права користування майном
123	Торгові марки та інші комерційні позначення
124	Винаходи, корисні моделі, промислові зразки та раціоналізаторські пропозиції
125	Об'єкти авторського права та суміжних прав
126	Патенти
127	Комерційні таємниці
128	Утримання криптовалюти
129	Інші нематеріальні активи

Сформовано на основі» [16]

Як бачимо з табл. 2.3, класифікацію об'єктів нематеріальних активів пропонуємо розширити, доповнивши її додатковими субрахунками, що не буде суперечити діючій методиці обліку. Пропонується виділити в окремі групи «Комерційні таємниці» та «Утримання криптовалюти».

Оскільки операції з криптовалютою відповідно до вітчизняного законодавства не врегульовані. Відсутність законодавчого визнання криптовалюти та особливостей оподаткування операцій з нею, ускладнює ідентифікацію та критерії визнання даного активу, а це в свою чергу ускладнює облік криптовалюти та уповільнює ведення бізнесу, призводить до затінення податків, адже даний актив широко використовується в обігу з метою порятунку грошових коштів в умовах високої інфляції, а також є популярним напрямом інвестування та для купівлі валюти.

У 2014 році Національний банк України представив «Роз'яснення щодо правомірності використання в Україні віртуальної валюти/криптовалюти Bitcoin» [52]. За заявою НБУ, біткойн не визнано засобом платежу. Так як згідно з Конституцією України (стаття 99) [17], Цивільним кодексом України (стаття 192) [56] та іншими нормативними документів затверджено, що гривня

є єдиною «грошовою одиницею України» [17; 58] та «законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території України» [56]. Відтак, під криптовалютою/віртуальним активом слід розуміти «як грошовий сурогат, який не має забезпечення реальною вартістю і не може використовуватися фізичними та юридичними особами на території України як засіб платежу, оскільки це протирічить нормам українського законодавства» [52]. За проектом Закону України «Про обіг криптовалют в Україні» № 7183 від 06.10.2017 р. криптовалютою/віртуальним активом було визначено «програмний код (набір символів, цифр і букв), який є об'єктом права власності та може виступати засобом обміну» [50]. У 2021 році Верховна рада прийняла Закон України «Про віртуальні активи» [45], яким легалізувала віртуальні активи та встановила порядок декларування та оподаткування операцій з віртуальними активами. У ст. 4 цього закону визначено правовий статус віртуальних активів: «віртуальні активи є нематеріальними благами, особливості обороту яких визначаються Цивільним кодексом України та цим Законом» [45]. Однак Документ 2074-IX, не набрав чинності, оскільки досі не внесені зміни до Податкового кодексу.

Для обґрунтування методичних підходів та визначення порядку відображення криптовалюти в обліку з позиції міжнародних стандартів, звернемо увагу на прийнятий Радою МСБО документ Holdings of Cryptocurrencies [63]. Документ визначає, як стандарти МСФЗ застосовуються до криптовалют:

- п. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи» визначає нематеріальний актив як «ідентифікований немонетарний актив без фізичної субстанції» [33];
- у п. 12 МСБО 38 зазначено, що «актив можна ідентифікувати, якщо його можна відокремити або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав» [1], тобто якщо актив можна «продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо або разом із відповідним контрактом, ідентифікованим активом або зобов'язанням» [33];

– у п. 16 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» зазначено, що «суттєвою ознакою немонетарної статті є відсутність права отримати (або зобов'язання доставити) фіксовану чи визначену кількість одиниць валюти» [32].

Таким чином, визначено, що утримання криптовалюти відповідає визначенню нематеріального активу в МСБО 38 на тій підставі, що: «(а) його можна відокремити від власника та продати чи передати окремо; та (б) вона не дає власнику права отримувати фіксовану чи визначену кількість одиниць валюти» [63]. Зважаючи на те, що операції з криптовалютою в Україні поки без правового регулювання та чинного нормативно-методичного забезпечення, міжнародними стандартами визначено їх статус як нематеріального активу, тому ігнорування криптовалюти як об'єкта обліку, на нашу думку, порушує облікові принципи повного висвітлення та превалювання сутності над формою. Відтак, рекомендуємо для обліку криптовалюти використовувати відокремлений субрахунок 126. Таку ж пропозицію надають інші автори [32; 18; 22; 58; 60].

Погоджуємось також з Л. А. Кушнір, О.Н. Коркушко, І.В. Годнюк, що для обліку операцій з продажу криптовалют, «необхідно залучати рахунок 28 «Товари», відкривши до нього субрахунок 287 «Криптовалюти для продажу», який буде мати ознаки активного рахунку» [22]. Такий порядок відповідає НП(С)БО 27 в частині продажу необоротних активів. Крім того, доцільно розробити методичні рекомендації з обліку криптовалюти на законодавчих умовах та згідно з принципів МСФЗ-МСБО.

Пропонуємо в окрему категорію виділити «Патенти» (субрахунок 126), оскільки це відображає їх відмінність у майбутньому використанні з метою отримання вигод. Законодавство України регулює відносини, що виникають у зв'язку з набуттям та здійсненням права власності на винаходи через положення Цивільного кодексу України та Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі». Як зазначає Міністерство економіки України: «Набуття права інтелектуальної власності на винахід (корисну модель)

засвідчується патентом. Патент на винахід – різновид патенту, що видається за результатами кваліфікаційної експертизи заявки» [4]. Отже, патент надає права власнику розпоряджатись ним на власним розсуд, в тому числі комерціалізувати його.

На відміну від патенту, винахід – це технічне рішення, що є новим, корисним у господарській діяльності підприємства, яке може бути практично застосоване в межах фірми, однак не може бути комерціалізованим. Разом з тим, винахід має на законодавчі основі правову охорону, може мати відповідну оцінку та відповідати критеріям визнання для відображення на рахунку 12 в обліку та звітності, однак не має права бути реалізованим без проходження процедури експертизи при Міністерстві економічного розвитку і торгівлі. Права, які випливають з патенту на винахід, є чинними з дати наступного дня після їх державної реєстрації.

Щодо субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» [16], проблема в їх обґрунтуванні з позиції об'єкта обліку. З розвитком суспільства та технологій зростає різноманітність творчих процесів та результатів. Це охоплює не лише традиційні мистецькі прояви, але й нові види авторських прав у таких сферах, як технології, дизайн, медіа, наука тощо. Відповідно до ст. 6 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [44] до об'єктів авторського права відносять поширені на підприємствах комп'ютерні програми, а також «бази даних (компіляції даних), якщо вони за добором або упорядкуванням їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності» [44]. Крім вищезазначеного, у Цивільному кодексі України до того ж переліку (стаття 433) дано уточнення, що: «комп'ютерні програми охороняються як літературні твори» [8]. Наукова класифікація об'єктів творчості допомагає у систематизації та описі цих об'єктів обліку, сприяє розвитку інновацій та наукових досліджень, які можуть стимулювати подальший розвиток економіки та суспільства. Тобто, з розширенням переліку результатів науково-творчої діяльності збільшується кількість об'єктів обліку, які потребують чіткої класифікації з метою ефективного захисту прав власності, регулювання

використання суб'єктом господарювання на базі достовірної оцінки та групування на рахунках обліку і в звітності.

Зауважимо, що гудвіл відповідно до Податковий Кодекс України також є нематеріальним активом. Однак, регулювання бухгалтерського обліку гудвілу здійснюється НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [38] та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [34] (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

«Визначення гудвілу як об'єкта обліку в нормативних документах

Нормативно-правовий документ	Дефініція
Податковий кодекс України (підпункт 14.1.40 п. 14.1 ст. 14)	гудвіл (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл
НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (пункт 4)	Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» (Додаток А)	Гудвіл (goodwill) – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Сформовано на основі» [34; 38; 43]

З дефініцій, поданих у табл. 2.4 видно, що існує неоднозначність у питаннях обліку гудвілу, яка вимагає глибокого та досконалого вивчення економічного змісту даного поняття, а також постійного оновлення та адаптації практики обліку до змін в економічному середовищі.

Основною проблемою є суб'єктивність оцінки гудвілу. Це виходить з того, що гудвіл є нематеріальним активом, який складається з репутації, клієнтської бази, бренду тощо. Оцінка гудвілу часто ґрунтується на суб'єктивних оцінках та прогнозах, що може призводити до різних результатів у різних ситуаціях. Також варто враховувати, що гудвіл може піддаватися змінам у зв'язку зі змінами на ринку, репутацією підприємства або змінами в стратегії бізнесу. Ці зміни потребують постійного переоцінювання та оновлення гудвілу. Не відповідність обліку гудвілу може призвести до заниження або завищення його вартості, що вплине на показники фінансової звітності та ризики для інвесторів та кредиторів. Тому дуже важливо вести відокремлений облік даного активу.

Позитивним моментом, на нашу думку, є вилучення гудвілу з рахунку 12 (субрахунок 126) відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 1012 від 09.12.2002 р., адже методика гудвілу істотно відрізняється від оцінки й обліку нематеріальних активів в межах субрахунків 121-127, оскільки не підлягає амортизації, відчуженню, а зміна його вартості регулюється порядком, передбаченим у НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [39]. Згідно з чинним Планом рахунків та Інструкцією № 291 [16] гудвіл обліковується на рахунку 19 «Гудвіл», який «призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до НП(С)БО 19, та/або гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, порядок обліку та списання якого визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності» [16]. Така методика обліку гудвілу відповідає національним та міжнародним стандартам.

Разом з тим, слушним є зауваження Ю. А. Судин, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [38], а також в національній системі обліку не передбачено визначення негативного гудвілу. Відтак, автор пропонує: «для позначення негативного гудвілу використати антонімічне поняття бедвіл, яке

позначає ситуацію, коли при відчуженні підприємства різниця між ціною угоди і вартістю активів має від'ємне значення... і, враховуючи те, що гудвіл відображається в обліку та звітності як актив, справедливим буде визначення бедвілу як пасиву» [54].

Також погоджуємось з І. Л. Грабчук, Н. Л. Хоцькою, які зазначають: «більшість складових технологічного гудвілу наразі відображаються на субрахунках рахунку 12, проте промисловий та науковий потенціал підприємства не знаходить на даному рахунку свого відображення, оскільки, як професійні, так і особисті якості персоналу, не може вважатись активом підприємства» [9]. НП(С)БО 19 України аналогічно МСФЗ 3 визнає гудвіл тільки в процесі об'єднання підприємств, однак визначають його вартість за характеристиками нематеріальних активів, як це було спочатку. Як зазначають О. М. Єремян, Л. І. Бойко «Міжнародні норми містять два методу обліку гудвілу – пропорційний і за справедливою вартістю. Водночас в Україні, не дивлячись на позитивні зрушення з цього питання, стандарти не містять подібних методик розрахунку й оцінки гудвілу» [12].

Враховуючи думку З.-М. В. Задорожного та В. В Ясишеної, вважаємо, що необхідно внести зміни до розділу 1 Приміток до річної фінансової звітності, а саме змінити назву форми № 5 розділу 1 «Нематеріальні активи» на «Нематеріальні активи та гудвіл». Ці зміни обґрунтовані тим, що: «в цьому розділі розкривається інформація про нематеріальні активи, які згідно з Планом бухгалтерського обліку обліковуються на рахунку 12 та гудвіл, який обліковується на іншому рахунку 19. Також, слід зазначити, що методологічні принципи бухгалтерського обліку і гудвілу інформація та розкриття бухгалтерської інформації у фінансовій звітності окремо регулюються різними стандартами, а саме НП(С)БО 8 та МСБО 19» [65].

Таким чином, для виконання основних вимог та принципів обліку щодо відображення інформації в фінансовій звітності щодо нематеріальних активів, а також з метою забезпечення правильного трактування економічного змісту нематеріальних активів за їх видами, у першу чергу, необхідно привести у

відповідність і однозначність визначення цієї категорії та її складових. Основні кроки для виконання цього завдання можуть виглядати наступним чином:

- 1) чітке визначення терміну «нематеріальні активи» в контексті конкретного підприємства;
- 2) розділення нематеріальних активів на конкретні групи або категорії залежно від їхнього виду, призначення та інших характеристик;
- 3) розроблення внутрішніх нормативів облікової політики, які визначають правила класифікації, обліку та звітності нематеріальних активів тощо (рис. 2.4).

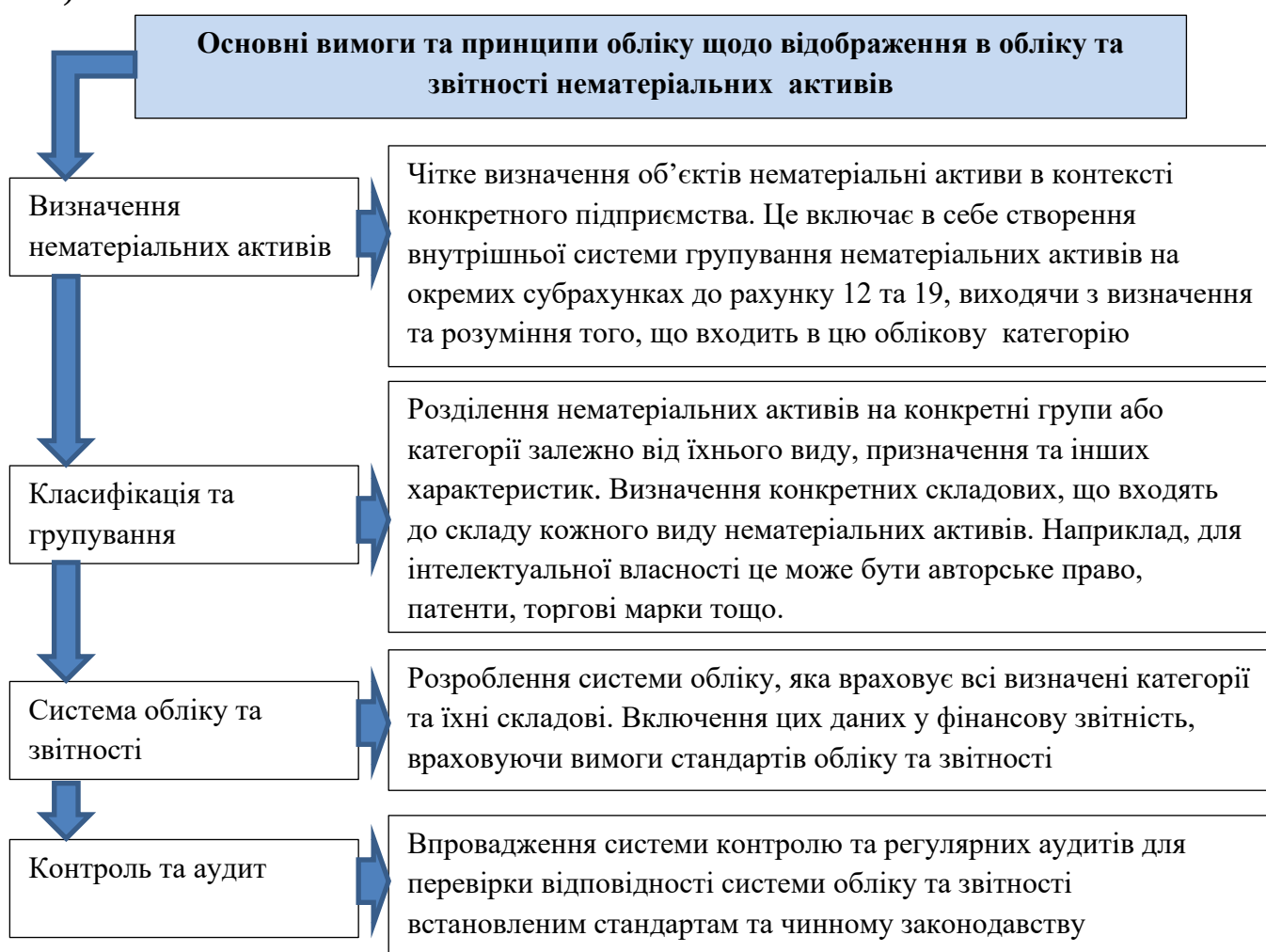


Рисунок 2.4. Основні вимоги та принципи обліку щодо відображення в обліку та звітності нематеріальних активів

Цей процес допоможе забезпечити однозначне та відповідне розуміння нематеріальних активів у контексті конкретного підприємства та виконання вимог національних та міжнародних стандартів обліку та звітності.

2.3. Методологія обліку амортизації нематеріальних активів

Методика обліку амортизації нематеріальних активів має ключове значення для відображення витрат, пов'язаних з придбанням та використанням даного виду активів. Крім того, правильний вибір методики нарахування амортизаційних нарахувань прямо впливає на рівень витрат у певному періоді та прибуток до оподаткування суб'єкта господарювання.

Суть амортизації нематеріальних активів полягає в поступовому зменшенні їх вартості протягом періоду корисного використання. Виходячи з того, що нематеріальні активи згідно з національними стандартами відносять в групу необоротних активів, то ця вартість буде відображатись у витратах підприємства на певний довгостроковий період. Втім, такі об'єкти, як авторські права, патенти, ліцензії, бренди тощо, мають обмежений термін корисного використання, тому їх фізична вартість зменшується з часом у вигляді залишкової (балансової) вартості у фінансовій звітності.

Методологія обліку амортизації нематеріальних активів регламентується НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [41] та 7 «Основні засоби» [40] – в частині застосування відповідних методів нарахування амортизації, а також Податковим кодексом України – в частині визначення строку дії права користування для розрахунку сум амортизації та формування даного елементу витрат податкового періоду в порядку визначення прибутку до оподаткування за звітний період.

Відповідно до п. 25 НП(С)БО 8: «нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)» [41].

За міжнародними стандартами облік амортизації нематеріальних активів здійснюють через систематичний розподіл суми, що підлягає амортизації, протягом найкраще оціненого строку корисного використання таких активів. Відповідно до п. 88 МСБО 38: «Суб'єкт господарювання оцінює, чи є

визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.» [33].

Національними стандартами передбачено, що можуть бути випадки, коли неможливо визначити строк корисного використання. В такому випадку: «нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають» [41]. Такий самий підхід до наведених активів у МСБО 38: «нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації – не амортизується» [33].

«До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів» [41].

Варто відзначити, що визначення поняття «строку корисного використання» [41] нематеріальних активів у НП(С)БО 8 не наведено, а в НП(С)БО 7 «Основні засоби» [40], на яке посилається базове положення, подана ця дефініція у наступному визначенні:

«строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)» [40].

Національними стандартами визначено певна процедура визначення строку корисної експлуатації нематеріального активу (рис. 2.5). На відміну від НП(С)БО 8, у МСБО 38 подано розширений перелік чинників, які слід брати до уваги при визначенні строку використання нематеріальних активів, а саме:

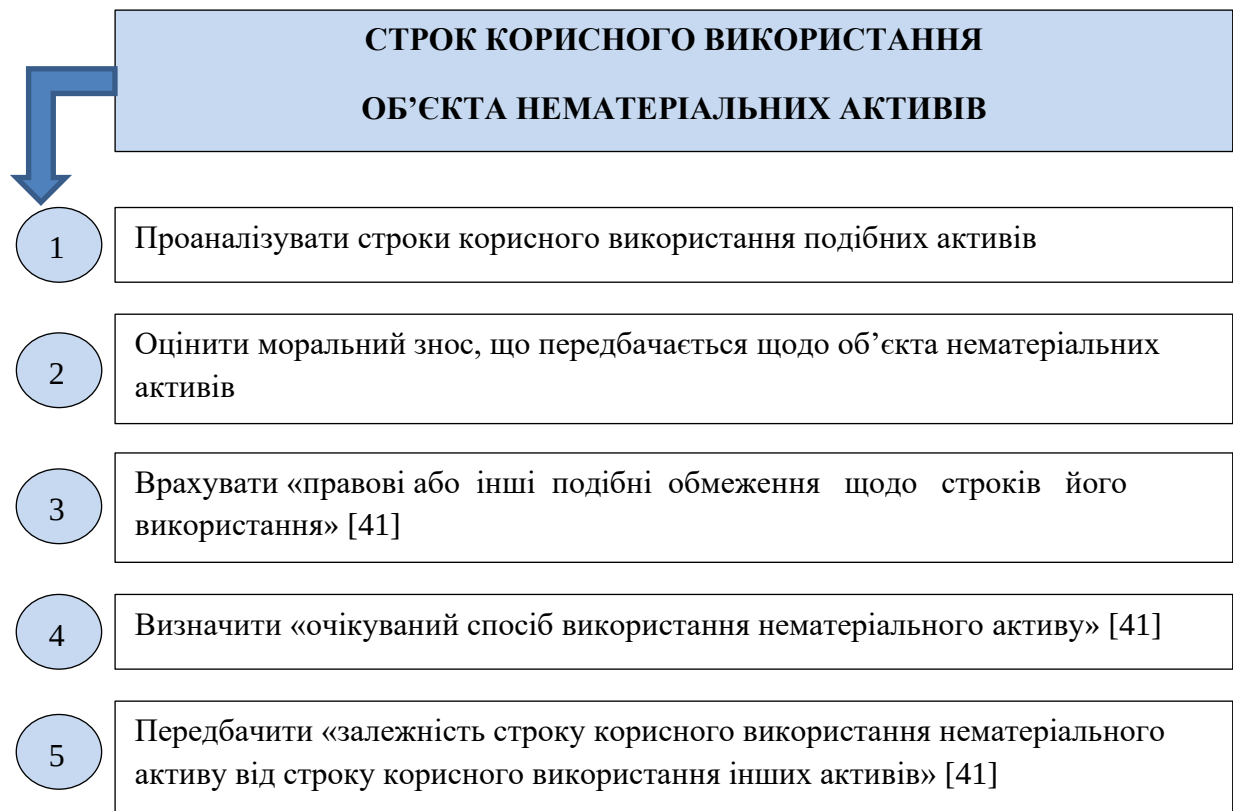


Рисунок 2.5. Алгоритм визначення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів

- «очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом» [33];
- «життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб» [33];
- «технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу» [33];
- «стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу» [33];
- «очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів» [33];
- «рівень видатків на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня» [33];

- «період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду» [33];
- «залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання» [33].

У пункті 26 НП(С)БО 8 зазначено, що: «для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством» [41].

Отже, суб'єкт господарювання, на базі професійного судження може скористатись алгоритмом, описаним в п. 26 НП(С)БО 8, та правом самостійно встановити строк корисного використання нематеріального активу, втім, ми вважаємо, що з метою уникнення податкових різниць підприємство змушене враховувати строки щодо дії права користування нематеріальними активами, які зазначені в Податковому кодексі (табл. 2.5). Відтак, «нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5 пункту 145.1 статті 145 цього Кодексу» [43], на основі встановлених строків дії права користування нематеріальними активами та мінімально допустимими строками щодо певних об'єктів даних активів.

Відповідно до Податкового кодексу (пп.141.1): «...Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років безперервної експлуатації» [43].

Також Кодексом встановлено, що: «нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі

документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації)» [43].

Таблиця 2.5

«Строки корисного використання нематеріальних активів для розрахунку амортизації відповідно до Податкового кодексу України

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електроннообчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Сформовано на основі» [43]

З табл. 2.5 видно, що конкретні мінімальні строкові обмеження встановлені ПКУ по відношенню до двох груп нематеріальних активів – «авторське право та суміжні з ним права» [43] (не менше 2 років) та «права на об'єкти промислової власності» [43] (не менше 5 років), а також щодо об'єктів «строк дії права користування нематеріального активу в правовстановлюючих документах не встановлено» [43] (не менше 2 років і не більше 10 років). Таким чином, можуть виникати спірні моменти при визначенні амортизаційних сум для не зазначених груп нематеріальних активів.

Статистика мінімальних і максимальних строків корисного використання нематеріальних активів показує, що терміни можуть варіюватися в залежності від конкретного виду активу, галузі та регулятивних вимог, національних стандартів та практики бізнесу. Однак, зазвичай мінімальний строк корисного використання встановлюється на рівні 2-3 років, а максимальний – на рівні 5-20 років, в залежності від конкретних умов та обставин. Проте ці значення можуть відрізнятися в різних країнах та галузях.

Обмеження мінімального строку корисного використання нематеріальних активів має декілька цілей (рис. 2.6):



Рисунок 2.6. Завдання обмеження мінімального строку корисного використання нематеріальних активів та їх вплив на методику обліку і оподаткування

Для порівняння на рис.2.7. наведені приклади максимального строку використання нематеріальних активів в різних країнах.

Естонія	}	5 років
Країни ЄС		5 років
Польща		5 років
Франція		5 років
Росія		10 років
Україна		за шкалою в ПКУ
США: патенти		17 років
інші		40 років
Китай	}	не менше 10 років

Рисунок 2.7. Строк експлуатації нематеріальних активів
в різних країнах [2, с. 282]

Як бачимо з рис. 2.7, деякі країни можуть мати максимальний строк корисного використання в низькому діапазоні, наприклад, від 5 до 10 років, тоді як інші можуть мати вищий максимальний строк, наприклад, від 10 до 20 років. Дослідження вказують, що країни із високорозвиненою економікою та прозорим законодавством можуть мати триваліший максимальний строк корисного використання нематеріальних активів. Наприклад, Сполучені Штати Америки, Японія, країни Європейського Союзу.

Щодо країн, де мінімальний строк корисного використання нематеріальних активів встановлений на рівні 2-5 років, це Сполучені Штати Америки, Японія, деякі країни Європейського Союзу. Деякі країни можуть мати мінімальний строк вище 5 років. Однак, конкретні дані можуть варіюватися залежно від національного законодавства та практики.

У МСФЗ-МСБО немає прямого визначення мінімального або максимального строку корисного використання для нематеріальних активів. Замість цього, МСФЗ-МСБО вимагають, щоб строк корисного використання нематеріального активу був реалістичним і відображав фактичну користь, яку актив може приносити підприємству протягом його життєвого циклу. Тому позиція МСФЗ-МСБО полягає у встановленні обґрунтованих та об'єктивних строків корисного використання, які відповідають специфіці кожного конкретного активу та умовам його використання.

Разом з тим, в МСБО 38 вказано, що поняття «невизначений» не означає «безкінечний», тобто: «строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає лише рівень майбутніх видатків на обслуговування активу, необхідних для певного стандарту продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, та намір і можливість суб'єкта господарювання досягти такого рівня» [33]. «Висновок про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу є невизначеним, не повинен залежати від запланованих майбутніх видатків, що перевищують видатки на обслуговування активу на цьому рівні продуктивності» [33].

В міжнародних стандартах відзначається, що: «невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку». Відтак, комп'ютерні програми можуть мати короткий строк використання, оскільки є чутливими до технічного старіння, інші види нематеріальних активів мають властивість до морального старіння. Однак, строк корисного використання може бути довгим, проте МСФЗ конкретних термінів не встановлює, а покладається на високопрофесійні судження.

Отже, в Україні варто привести у відповідність до міжнародних стандартів податкове законодавство, та дозволити робити розрахунок амортизації або на основі даних правовстановлюючого документа, або виходячи з професійного судження, якщо такого документа немає, на основі представленого алгоритму визначення строків корисного використання в НП(С)БО 8 та МСБО 38. На нашу думку, встановлення однакового мінімального строку корисного використання для всіх нематеріальних активів не є практичним підходом, оскільки це може не враховувати їхню реальну природу та характеристики. Замість цього, рекомендується використовувати індивідуальний підхід до встановлення строків корисного використання кожного конкретного нематеріального активу з урахуванням конкретних обставин та умов його експлуатації.

Відзначимо, що згідно п. 16 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» не підлягає амортизації та не використовується у формуванні витрат податкового звітного періоду вартість гудвілу.

У п. 27 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначено: «Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу» [41]. Втім, у цьому стандарті немає методики розрахунку суми амортизації, натомість є посилання на НП(С)БО 7 «Основні засоби», хоча в даному стандарті жодним чином не відзначено, що наведені методи амортизації стосуються і нематеріальних активів. Тому, вважаємо, що в НП(С)БО 7 варто зробити примітку, що ці методи можна використовувати і для нематеріальних активів.

Так, п. 26 НП(С)БО для нарахування амортизації визначає наступне: «Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого» [40].

В МСБО 38 «Нематеріальні активи» виокремлено періоди і методичні підходи щодо амортизації за двома напрямками (табл. 2.6). Дослідження методів амортизації нематеріальних відповідно до міжнародних стандартів вказує на те, що, на відміну від національних стандартів, серед методів амортизацій відсутній кумулятивний та прискореного зменшення залишкової вартості.

Варто відзначити, що Податковим кодексом також визначені методи амортизації, аналогічні до НП(С)БО 7. Позитивним моментом в методиці обліку амортизації стали зміни в Податковому кодексі, які пов'язані з затвердженням Закону України від 16.01.2020 р. № 466 [46]. Дані зміни направлені на усунення неузгодженостей між бухгалтерським обліком та податковими розрахунками і дозволяють використання виробничого методу для визначення амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Таблиця 2.6

«Методичні підходи до амортизації нематеріальних активів відповідно до міжнародних стандартів

Група нематеріальних активів	Період амортизації	Методи амортизації
1) нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації (п. 97-106 МСБО 38)	Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу	Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації. Ці методи включають: 1) <i>прямолінійний метод</i> ; 2) <i>метод зменшення залишку</i> ; 3) <i>метод суми одиниць продукції</i> . Використаний метод обирають на основі очікуваної форми споживання очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в активі, і застосовують послідовно від періоду до періоду, якщо очікувана форма споживання майбутніх економічних вигід не змінюється
2) нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації (п. 107-110 МСБО 38)	Невизначений строк корисної експлуатації	Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації <i>не підлягають амортизації</i> .
	Перегляд оцінки строку корисної експлуатації: а) щорічно, та б) кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу	Якщо не підтверджують зміну в оцінці строку корисної експлуатації активу з невизначеного на визначений, то слід обліковувати як зміну в облікових оцінках відповідно до МСБО 8. Якщо підтверджують зміну в оцінці строку корисної експлуатації активу з невизначеного на визначений, то слід проводити амортизацію згідно з п. 97-106 МСБО 38

Сформовано на основі» [33]

Система оподаткування суб'єкта господарювання враховує амортизацію нематеріальних активів на різних етапах. Основні аспекти впливу амортизації нематеріальних активів на систему оподаткування наведені на рис. 2.8.



Рисунок 2.8. Вплив амортизації нематеріальних активів на систему оподаткування

Отже, амортизація нематеріальних активів впливає на систему оподаткування шляхом перенесення вартості нематеріальних активів на витрати та має значний вплив на фінансову звітність та рентабельність підприємства.

Нарахування амортизації нематеріальних активів починається з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття (рис. 2.9).

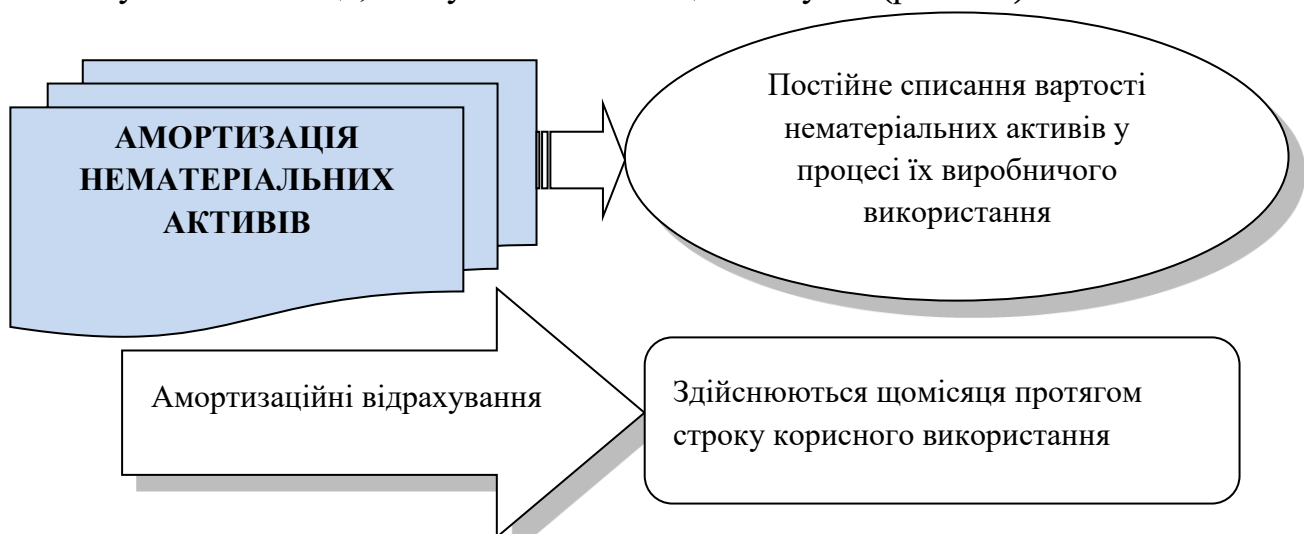


Рисунок 2.9. Облік амортизації нематеріальних активів

Проблема в обліку та амортизації нематеріальних активів виникає, якщо нематеріальні активи потрібно визнати як поточний/малоцінний актив, або їх природа підлягає швидкому моральному старінню: комп'ютерні програми з терміном використання до 1 року і вартістю нижче, встановленого Податковим кодексом вартісного критерію; програмні продукти, які швидко втрачають свою актуальність; промислові зразки, що не відповідають ринковим запитам тощо.

На наш погляд, повинна бути альтернативна методика нарахування амортизації для таких активів, наприклад, аналогічна методиці нарахування амортизації для МНМА: це 100% вартості списання в момент впровадження, або 50 % – при введенні в експлуатацію та 50 % – при виведенні. Таким чином, у НП(С)БО 7 «Основні засоби» [40], який встановлює методи амортизації для необоротних активів пропонуємо зробити доповнення: «амортизація малоцінних необоротних матеріальних та нематеріальних активів і бібліотечних фондів», а далі за текстом: «може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості» [40]. Така методика буде відображати реальну вартість на дату балансу нематеріальних активів, однак необхідно буде зробити відповідні обґрунтування в наказі про облікову політику щодо таких активів.

Ми вважаємо, бухгалтерські методи нарахування амортизації не всі можна застосувати для розрахунку амортизаційної вартості нематеріальних активів. Так, при використанні методу зменшення залишкової вартості та кумулятивного методу необхідно визначати наперед ліквідаційну вартість активу, що є практично неможливо, адже нематеріальний актив характеризується швидким моральним зносом, і майже завжди до моменту списання з балансу, втрачає свою цінність.

На нашу думку, найбільш придатним є використання прямолінійного методу нарахування амортизації. При цьому варто пам'ятати, що необхідно свій

вибір зазначити в обліковій політиці підприємства. В обліковій політиці підприємства «Газпостач» вказано, що нематеріальні активи амортизуються за прямолінійним методом.

Отже, амортизація нематеріальних активів містить багато суперечностей в нормативних актах. Перш за все, НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не подає методики розрахунку амортизації поданих активах, а робить лише посилання на НП(С)БО 7 «Основні засоби». Крім того, проблема обліку та амортизації нематеріальних активів може виникати у випадках, коли їхні особливості або характеристики роблять їх складно підлягаючими стандартним правилам обліку та амортизації (рис. 2.10).

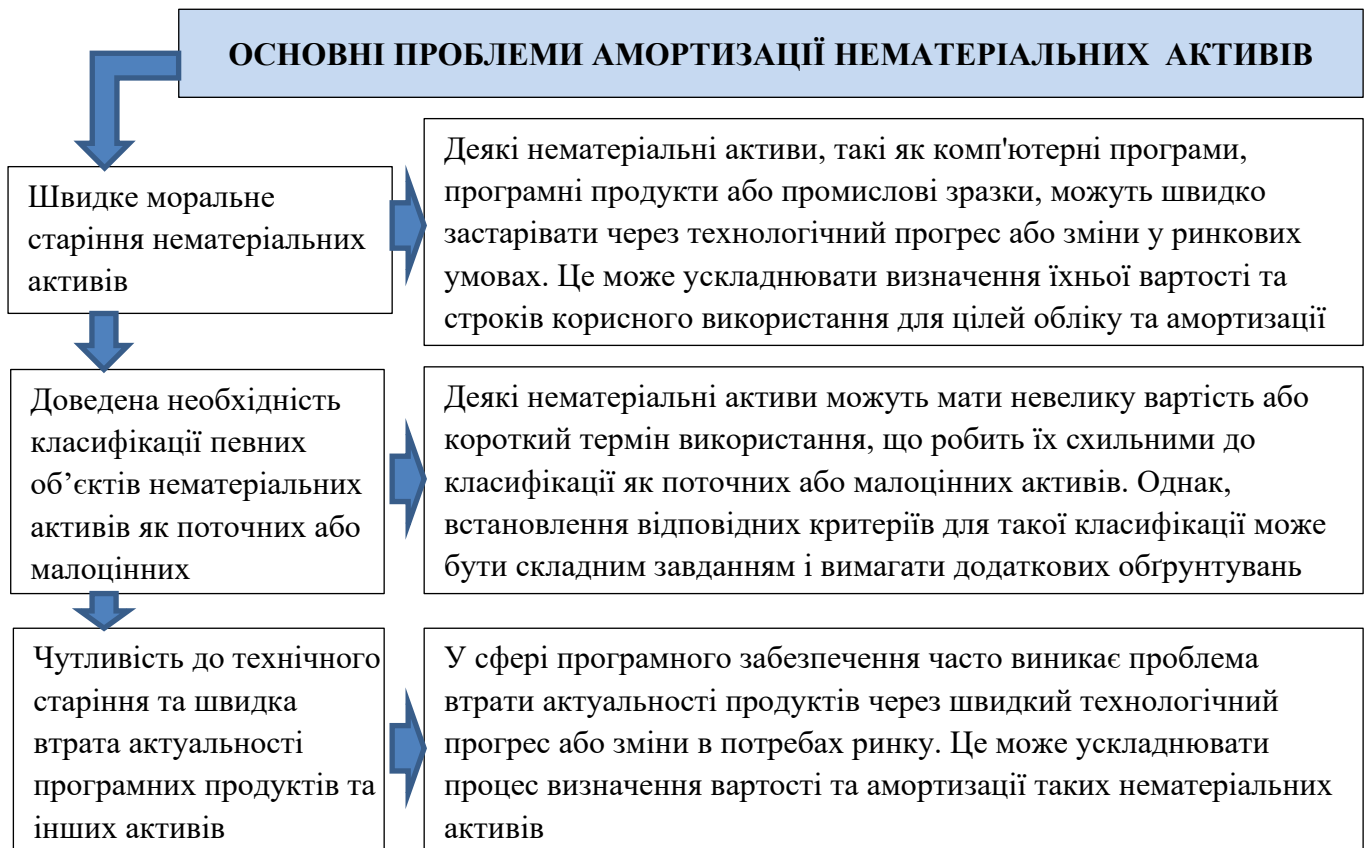


Рисунок 2.10. Основні проблеми та завдання обліку амортизації нематеріальних активів

Отже, проблема обліку та амортизації нематеріальних активів стає актуальною у випадках, коли їхні особливості, такі як швидке застаріння або низька вартість, ускладнюють визначення їхньої вартості та строків корисного використання для цілей обліку та амортизації.

Висновки до розділу 2

1. Документування нематеріальних активів на етапі їхнього надходження або створення є ключовою особливістю організації обліку, оскільки воно забезпечує точність, повноту та достовірність інформації про ці активи, що має важливе значення для фінансового управління та звітності підприємства. Документування операцій, пов'язаних з надходженням (створенням) та рухом нематеріальних активів визначено Наказом Міністерства фінансів України № 732, де у назві типових форм вказують лише «об'єкти права інтелектуальної власності», однак перелік об'єктів нематеріальних активів є значно ширшим, тому доцільно замінити у назві наведених первинних документів «об'єкт права інтелектуальної власності» на «об'єкт нематеріальних активів».

3. Досліджуючи «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47], можна зауважити, що у цій формі міститься зайва інформація для заповнення, яка не є суттєвою для організації облікового процесу, проте значно збільшує час на заповнення. Тому доцільно виключити таку графу як «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», а також рядок «Правові умови введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот» [47]. Це можна обґрунтувати тим, що інформацію, яку необхідно записувати у даному рядку вже частково відображена у графах таблиці.

4. Наказом Державного комітету статистики України № 469 дається набір журналів реєстрації заявок на об'єкти промислової власності та форму Заявки про раціоналізаторську пропозицію (ІВ-5). Однак, форма первинного документа щодо обліку раціоналізаторських пропозицій не дає чіткої інформації про характеристики, переваги та джерела покриття, тому варто внести додаткові відомості до даного документа. На нашу думку, для обліку раціоналізаторських пропозицій доцільно використовувати Картку обліку раціоналізаторських пропозицій (інновацій). Це дозволить реалізувати інформаційну потребу у визначенні та ідентифікації об'єктів обліку нематеріальних активів інтелектуального характеру в процесі впровадження та реалізації інновацій.

5. Дослідження економічного змісту груп нематеріальних активів показав, що у їх складі наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами, а саме, йдеться про застосування в назві субрахунків слова «права». У конкретних випадках краще вказувати конкретні види інтелектуальної власності, такі як: «Торгові марки», «Винахід», «Промисловий зразок», «Комп'ютерна програма», «Патенти», ніж використовувати загальний термін «права». Таке групування відповідає економічному змісту даних об'єктів, не суперечить вимогам законодавства і дає чітку інформацію про нематеріальні активи в обліку з метою подальшого управління ними.

6. Пропонуємо додатковими субрахунками рахунок 12. В окремі групи виділено «Комерційні таємниці» та «Утримання криптовалюти». Визначено, що утримання криптовалюти згідно з МСБО 38 відповідає визначенню нематеріального активу. Зважаючи на те, що операції з криптовалютою в Україні поки без правового регулювання та не має методичного забезпечення, однак міжнародні стандарти визначили їх статус як нематеріальний актив, тому ігнорування криптовалюти як об'єкта обліку, на нашу думку, порушує облікові принципи повного висвітлення та превалювання сутності над формою. Відтак, рекомендуємо для обліку криптовалюти використовувати відокремлений субрахунок 126. Також доцільно розробити методичні рекомендації з обліку криптовалюти на законодавчих умовах та згідно з принципами МСФЗ-МСБО.

7. Пропонуємо в окрему категорію виділити «Патенти» (субрахунок 126), оскільки це відображає їх відмінність у майбутньому використанні з метою отримання вигод, адже патент, на відміну від винаходів, надає права власнику розпоряджатись ним на власний розсуд, в тому числі комерціалізувати його.

8. Суб'єкт господарювання, на базі професійного судження може скористатись алгоритмом, описаним в п. 26 НП(С)БО 8, що відповідає принципам МСБО 38, та правом самостійно встановити строк корисного використання нематеріального активу, втім, з метою уникнення податкових різниць підприємство змушене враховувати строки щодо дії права користування нематеріальними активами, які зазначені в ПКУ. Конкретні

мінімальні строкові обмеження встановлені по відношенню до двох груп – «авторське право та суміжні з ним права» [43] (не менше 2 років) та «права на об'єкти промислової власності» [43] (не менше 5 років), а також щодо об'єктів «строк дії права користування нематеріального активу в правовстановлюючих документах не встановлено» [43] (не менше 2 років і не більше 10 років). Таким чином, можуть виникати спірні моменти при визначенні амортизаційних сум для не зазначених груп нематеріальних активів. Тому в Україні варто привести у відповідність до МСБО податкове законодавство, та дозволити розрахунок амортизації або на основі даних правовстановлюючого документа, або виходячи з професійного судження, якщо такого документа немає, відповідно до вимог НП(С)БО 8 та МСБО 38.

9. У НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не наведено методики розрахунку суми амортизації, натомість є посилання на НП(С)БО 7 «Основні засоби», хоча в даному стандарті жодним чином не відзначено, що наведені методи амортизації стосуються і нематеріальних активів. Тому, вважаємо, що в НП(С)БО 7 варто зробити примітку, що ці методи можна використовувати і для нематеріальних активів.

11. Проблема в обліку та амортизації нематеріальних активів виникає, якщо нематеріальні активи потрібно визнати як поточний/малоцінний актив, або їх природа підлягає швидкому моральному старінню: комп'ютерні програми з терміном використання до 1 року і вартістю нижче, встановленого Податковим кодексом вартісного критерію; програмні продукти, які швидко втрачають свою актуальність; промислові зразки, що не відповідають ринковим запитам тощо. На наш погляд, повинна бути альтернативна методика нарахування амортизації для таких активів, наприклад, аналогічна методиці нарахування амортизації для МНМА. Таким чином, пропонуємо зробити доповнення в п. 27 НП(С)БО 7: «амортизація малоцінних необоротних матеріальних та нематеріальних активів і бібліотечних фондів». Така методика буде відображати реальну вартість на дату балансу нематеріальних активів, однак необхідно буде зробити відповідні обґрунтування в наказі про облікову політику щодо таких активів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Організаційно-методичні засади аналізу нематеріальних активів

Організація та методика аналізу нематеріальних активів є важливим етапом в управлінні підприємством. Суб'єкти господарювання в обов'язковому порядку, за наявності, повинні розкривати інформацію про нематеріальні активи в фінансовій звітності. Відтак, дана група активів впливає на поточний та перспективний фінансовий стан та результати діяльності. Нематеріальні активи формують інтелектуальні, інноваційні та технологічні підходи в управлінні виробничо-господарським підприємством, адже разом з матеріальною базою підвищують його потужність та конкурентоспроможність.

Питання вивчення теоретико-методичних засад економічного аналізу нематеріальних активів є предметом дослідження значної кількості наукових праць таких науковців, як Ю. А. Гороховець [6], І. Дерун, М. Циліорик [11], Г. Ю. Мішук, Т. М. Джигар, О. О. Шишкіна [36], О. В. Романенко [53], , В. В. Ясишена [59] та ін. Втім, дослідження показує, що серед науковців відсутній єдиний системний підхід щодо етапів і методів аналізу нематеріальних активів, його завдань та шляхів покращення. Тому варто узагальнити цю методику за певними завданнями, етапами і методами.

Мета аналізу нематеріальних активів полягає у зборі, систематизації та оцінці інформації про нематеріальні активи підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень та забезпечення досягнення стратегічних цілей.

Аналіз нематеріальних активів дозволяє підприємствам зрозуміти, наскільки ефективно вони використовують нематеріальні ресурси, такі як бренди, технології, клієнтська база тощо. Це допомагає виявити можливості для оптимізації використання ресурсів та підвищення їхньої вартості. Аналіз складу, структури і динаміки нематеріальних активів допомагає

відслідковувати зміни їхньої вартості в часі та виявляти фактори, що впливають на цю вартість. Це дозволяє підприємствам ефективно реагувати на зміни в економічному середовищі та мінімізувати ризики втрати вартості активів. Результати такого аналізу дозволяють зробити економічну оцінку їхньої реальної вартості та інноваційний потенціал для майбутнього розвитку, що робить підприємство більш привабливим для інвесторів. Тому проведення такого аналізу сприяє підтримці стратегічного управління, визначати сильні та слабкі сторони компанії.

Розглянемо основні завдання, які необхідно виконати для організації та проведення аналізу нематеріальних активів (рис. 3.1.).



Рисунок 3.1. Основні завдання аналізу нематеріальних активів

Ці організаційні процеси допоможуть підприємству краще провести аналіз нематеріальних активів з метою оцінки ефективності їх управління для досягнення стратегічних цілей та підвищення конкурентоспроможності.

Для потреб економічного аналізу нематеріальних активів важливо мати достовірну інформаційну базу, яка складається з аналітичної (детальної) інформації за кожним з об'єктів нематеріальних активів або їх груп, а також систематизовану та звітну інформацію для визначення ефективності даних активів та їхнього впливу на фінансовий стан та результати діяльності. Відтак, в цілях аналізу нематеріальних активів запропоновано та згруповано відповідні інформаційні джерела (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

«Інформаційна база для аналізу забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів»

Група	Джерела даних
Первинні документи	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) нематеріальних активів, Акт на списання нематеріальних активів, Інвентарна картка обліку нематеріальних активів, Інвентарний список нематеріальних активів, Розрахунок амортизації нематеріальних активів
Дані рахунків бухгалтерського обліку	12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції» та інші
Облікові регістри	Журнал 4, відомість 4.1; при комп'ютерній формі обліку – картки рахунків
Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 4 «Звіт про власний капітал», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
Статистична звітність	Ф. № 1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства»
Інші джерела	Дані проведених інвентаризацій, план технічного розвитку, патенти і ліцензійні договори, дані попередніх аудиторських перевірок, дані попередніх аналітичних досліджень тощо

Сформована на основі» [51]

Досліджуючи існуючі методичні підходи щодо аналізу нематеріальних активів, є певні розбіжності в кількості етапів проведення аналізу і його напрямів. Так, О. В. Романенко виділяє 8 етапів аналізу нематеріальних активів за такими напрямками:

- 1) «аналіз потреби підприємства в нематеріальних активах» [53];
- 2) «аналіз ресурсної бази та шляхів формування нематеріальних активів на підприємстві» [53];
- 3) «оцінка величини та динаміки вартості нематеріальних активів» [53];
- 4) «аналіз структури нематеріальних активів» [53];
- 5) «аналіз ефективності використання нематеріальних активів» [53];
- 6) «аналіз ліквідності нематеріальних активів» [53];
- 7) «аналіз впливу величини нематеріальних активів на вартість підприємства» [53];
- 8) «аналіз нематеріальних активів в умовах інтегрованих структур» [53].

На нашу думку, останні 7 і 8 етапи аналізу часто ігноруються в методиці ведення аналізу, проте мають ключове значення для стратегічного управління і управління вартістю бізнес-одиниці, особливо в процесі злиття капіталів, на етапі залучення інвесторів для створення спільної діяльності, в процесі реорганізації тощо.

В. В. Ясишена, В. М. Пилявець узагальнили етапи аналізу нематеріальних активів за 7 напрямками та визначили його основний зміст (перелік показників). Втім, варто зауважити, що на четвертому етапі «Аналіз придатності НМА» автори пропонують зробити «розрахунок коефіцієнта придатності і встановлення його динаміки» [59], однак даний етап дублює аналітичні процедури за першим етапом «Аналіз динаміки вартості», де порівнюються первісна та залишкова вартість, що по-суті і є визначення їх зносу та придатності. Також окремим етапом виділяється «Аналіз руху нематеріальних активів» [59] з розрахунком коефіцієнтів вибуття і надходження, а також коефіцієнтів компенсації і приросту нематеріальних активів, що деталізує інформацію щодо динаміки активів з першого етапу. Позитивним моментом в

запропонованій методиці є етап «Формування висновків про стан і ефективність використання НМА на основі проведеного аналізу» [59]. Погоджуємось з авторами, що цей етап повинен бути завершальним, оскільки він є досить складним і трудомістким, а також вимагає від аналітика професійного судження та спеціальної фахової підготовки, а не лише математичних розрахунків, тому він має бути виокремлений.

І. Дерун, М. Цилюрик виділяють 7 напрямів економічного аналізу нематеріальних активів, проте більшість з них стосується аналізу використання та потреби в зазначених активах, їх забезпеченості, а також ефективності [11].

Отже, мета аналізу нематеріальних активів полягає у забезпеченні ефективного управління цими ресурсами для досягнення стратегічних цілей підприємства та забезпечення його стійкого розвитку.

3.2. Практичні аспекти аналізу нематеріальних активів підприємства

Практичні аспекти аналізу нематеріальних активів на підприємстві включають в себе конкретні методи та інструменти, які використовуються для збору, оцінки та управління цими активами. Таким чином, відповідно до напрацювань науковців щодо методики економічного аналізу нематеріальних активів згруповані етапи аналізу, які формують дієву та ефективну методику за певними напрямками аналітичної оцінки нематеріальних активів ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» з метою їхнього управління та прийняття відповідних управлінських рішень.

Погоджуємось з В. В. Ясишена, В. М. Пилявець, що: «одним із першочергових напрямів аналізу нематеріальних активів є їх оцінювання як складової майна підприємства, що дасть змогу сформувати чітке уявлення про стан і використання нематеріальних активів у діяльності суб'єктів господарювання» [59].

Розглянемо склад, структуру і динаміку необоротних активів та нематеріальних активів, зокрема, на ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» у 2022-2023 рр. (табл. 3.2, рис. 3.2-3.3).

Таблиця 3.2

Наявність, структура та динаміка необоротних активів та нематеріальних активів, зокрема, у ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» у 2023 р.

Показники		На початок 2023 року				На кінець 2023 року			Зміни за рік (+, –)	
	Залишкова вартість	Первісна вартість	Знос	питома вага, %	Залишкова вартість	Первісна вартість	Знос	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %
		сума, тис.грн				сума, тис.грн.				
1		2	3	4		7	8	9	10	11
Основні засоби та ІНМА	350	1753	1403	93,83	289	1581	1292	100,0	–61	+6,17
Нематеріальні активи	23	202	179	6,17	–	202	202	–	–23	–6,17
Необоротні активи, всього	373	1955	1582	100,0	289	1783	1494	100,0	–84	x

З таблиці 3.2 видно, що досліджуване підприємство на початок 2023 року мало нематеріальних активів за балансовою вартістю на суму 23 тис. грн (202-179), а вже на кінець року їх вартість була списана за рахунок амортизації (зносу), хоча нематеріальні активи надійшли у 2020 році та станом на 31.12.2020 року їх вартість становила 202 тис. грн (рис. 3.2), відповідно, змінилась структура необоротних активів, тобто питома вага нематеріальних активів на початок складала 6,17 %, однак на кінець року 100% в структурі необоротних активів займали матеріальні необоротні активи – основні засоби та ІНМА. Таким чином, на даному підприємстві переважає матеріальна складова активів, а частка нематеріальних активів досить незначна.



Рисунок 3.2. Динаміка нематеріальних активів
на ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» у 2021-2023 рр.

Динаміка показує негативний тренд до зменшення нематеріальних активів, однак щоб оцінити, наскільки нематеріальні активи є ключовими в майні досліджуваного підприємства, доцільно розглянути динаміку структури необоротних активів та питомої ваги нематеріальних активів у їх складі.

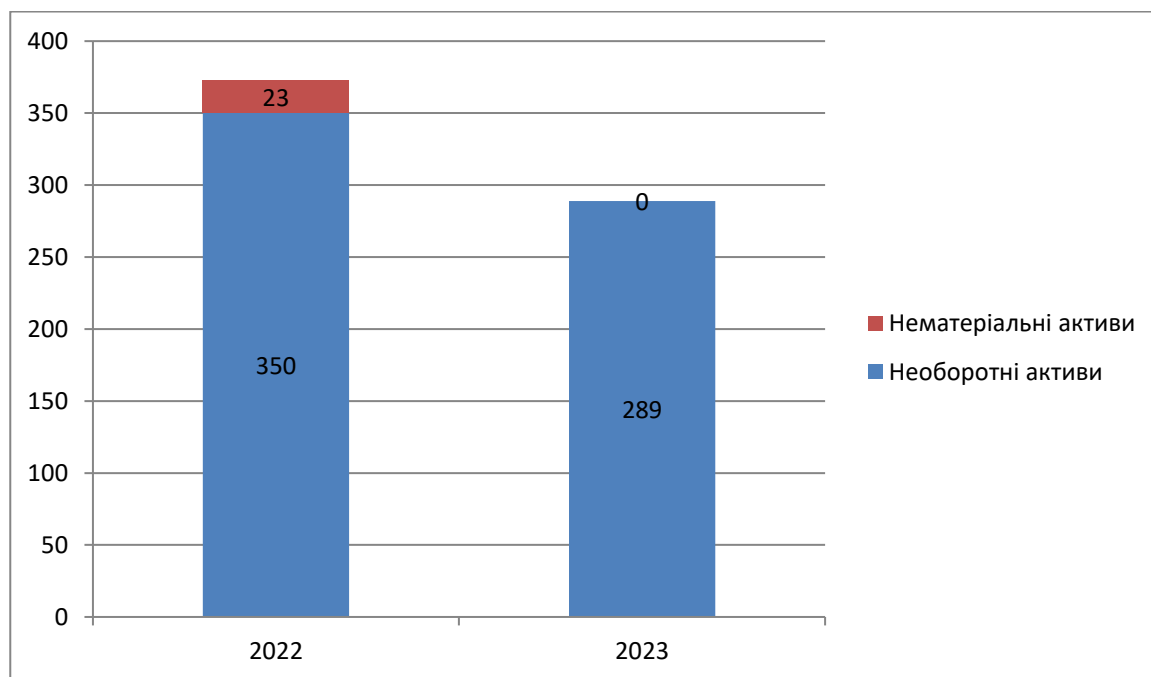


Рисунок 3.3. Питома вага нематеріальних активів у складі необоротних активів
ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» у 2022-2023 рр.

В процесі аналізу ефективність нематеріальних активів для підприємства В. В. Ясишина, В. М. Пилявець пропонує оцінювати за загальноприйнятою формулою рентабельності:

$$R_{\text{нма}} = P / \text{НМА} * 100, \quad (3.1)$$

Де P – прибуток діяльності підприємства, тис. грн.

НМА – вартість нематеріальних активів, тис. грн.

Така методика розрахунку рентабельності нематеріальних активів найкраще показує вплив цих активів на зростання обсягів реалізації, зменшення виробничих витрат, а як результат – зростання прибутку та покращення фінансового стану суб'єкта господарювання.

Варто відзначити, що в результаті складних економічних та політичних умов, які викликані воєнним станом в Україні, досліджуване підприємство зазнає великих фінансових втрат через високу заборгованість населення за несплату наданих послуг, відповідно зростає кредиторська заборгованість за товари, роботи, що значно порушує фінансовий стан, а витрати, які пов'язані з наданням послуг ДП «Газпостач», не покриваються достатнім рівнем доходу від реалізації послуг у звітному періоді, що спричинило до виникнення негативного результату діяльності на кінець звітного періоду (рис. 3.4).

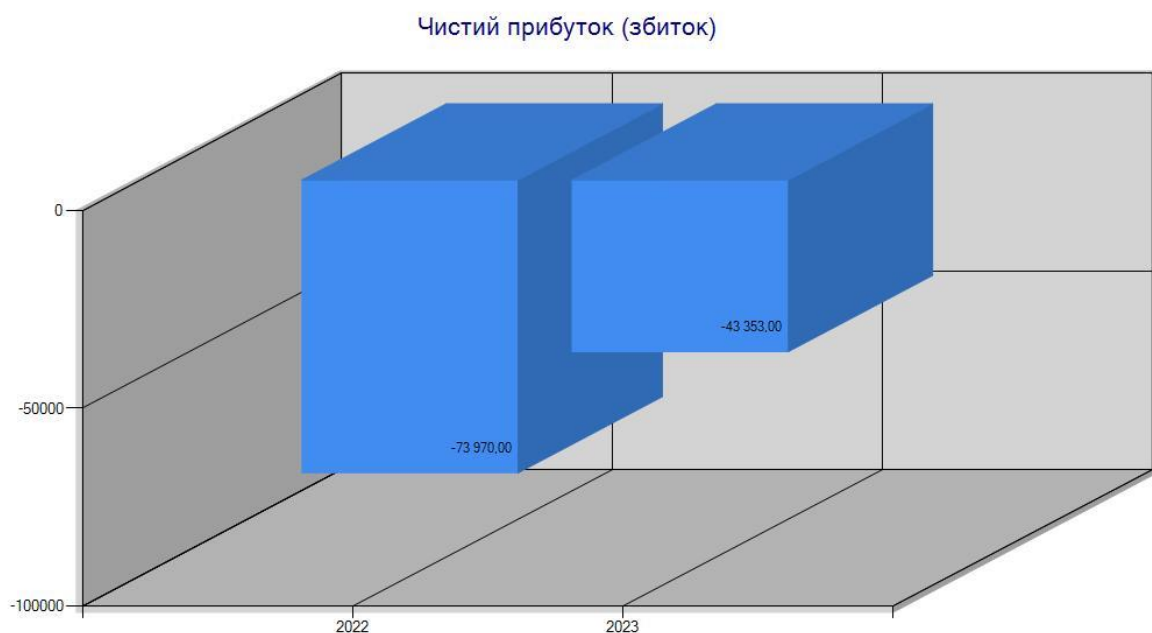


Рисунок 3.4. Динаміка результату діяльності ДП «Газпостач» у 2022-2023 рр.

Як видно з рис. 3.4, збитки за звітний період становили 43 353 тис. грн, що на 30 617 тис. грн менше, ніж за аналогічний попередній період.

За таких умов важко визначити фактори росту залучення нематеріальних активів з метою розвитку підприємства, однак для збільшення рентабельності доцільно відновити фінансову стійкість через повернення дебіторської заборгованості та налагодження оплати наданих послуг в майбутньому. Після того, можна рекомендувати ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» відновлювати інвестиції в нематеріальні активи, такі як нові комп'ютерні програми, бази даних, інноваційні технології для збільшення продуктивності та зменшення витрат. З вивільненням грошових коштів, які наразі акумульовані в розрахунках, відновиться ділова активність та прискорення оборотності нематеріальних активів.

Для оцінки позитивних зрушень в напрямку майбутнього відновлення фінансового стану та прибутковості, доцільно використовувати підхід до аналізу використання нематеріальних активів на основі порівняння темпів росту виручки, прибутку і вартості нематеріальних активів:

$$Tr^{HMA} < Tr^N < Tr^P, \quad (3.2)$$

де Tr^{HMA} – темп росту вартості нематеріальних активів;

Tr^N – темп росту виручки від реалізації товарів, продукції, робіт та послуг;

Tr^P – темп росту прибутку [59].

Таким чином, наразі оцінка співвідношень темпів росту виглядає як $Tr^{HMA} > Tr^N > Tr^P$, та показує негативне використання нематеріальних активів у зв'язку з втратою прибутковості ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільгаз».

На основі проведеного дослідження узагальнено, що використання нематеріальних активів можна вважати ефективним, якщо вони відповідають певним позитивним тенденціям, нормативним значенням аналізованих коефіцієнтів, співвідношенням темпів росту прибутковості та ефективності використання нематеріальних активів, в результаті чого – можуть сприяти нарощенню вартості підприємства та досягненню його стратегічних цілей.

З метою оцінки ефективності нематеріальних активів можна виділити деякі ключові аспекти, які слід враховувати в управлінні цими активами (рис. 3.5).



Рисунок 3.5. Управління ефективністю нематеріальних активів

Отже, використання нематеріальних активів може бути ефективним, якщо вони сприяють досягненню стратегічних цілей підприємства, генерують доходи, забезпечують конкурентні переваги та знижують ризики.

Висновки до розділу 3

1. Аналіз нематеріальних активів допомагає підприємствам ефективно реагувати на зміни в економічному середовищі та мінімізувати ризики втрати вартості активів. Визначено мету та основні завдання, які необхідно виконати для організації та проведення аналізу нематеріальних активів. Запропоновані організаційні процеси допоможуть підприємству краще провести аналіз нематеріальних активів з метою оцінки ефективності їх управління для досягнення стратегічних цілей та підвищення конкурентоспроможності.

2. Для потреб економічного аналізу нематеріальних активів важливо мати достовірну інформаційну базу, яка складається з аналітичної (детальної) інформації за кожним з об'єктів нематеріальних активів або їх груп, а також систематизовану та звітну інформацію для визначення ефективності даних активів та їхнього впливу на фінансовий стан та результати діяльності. Відтак, в цілях аналізу нематеріальних активів запропоновано та згруповано відповідні інформаційні джерела.

3. Досліджуючи існуючі методичні підходи щодо аналізу нематеріальних активів, є певні розбіжності в кількості етапів проведення аналізу і його напрямів. На нашу думку, такі етапи аналізу, як «Аналіз впливу величини нематеріальних активів на вартість підприємства» [53] та «Аналіз нематеріальних активів в умовах інтегрованих структур» [53] часто ігноруються в методиці ведення аналізу, проте мають ключове значення для стратегічного управління і управління вартістю бізнес-одиниці, особливо в процесі злиття капіталів, на етапі залучення інвесторів для створення спільної діяльності, в процесі реорганізації тощо. Також вважаємо, що позитивним моментом є внесення до процедури аналізу етапу «Формування висновків про стан і ефективність використання НМА на основі проведеного аналізу» [59]. Даний етап повинен бути завершальним, оскільки він є досить складним і трудомістким, а також вимагає від аналітика професійного судження та спеціальної фахової підготовки, а не лише математичних розрахунків, тому він має бути виокремлений.

4. Аналіз склад, структуру і динаміку необоротних активів та нематеріальних активів, зокрема, на ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» у 2022-2023 рр. показав, що досліджуване підприємство на початок 2023 року мало нематеріальних активів за балансовою вартістю на суму 23 тис. грн (202-179), а вже на кінець року їх вартість була списана за рахунок амортизації (зносу), хоча нематеріальні активи надійшли у 2020 році та станом на 31.12.2020 року їх вартість становила 202 тис. грн, відповідно, змінилась структура необоротних активів, тобто питома вага нематеріальних активів на початок складала 6,17 %, однак на кінець року 100% в структурі необоротних активів займали матеріальні необоротні активи – основні засоби та ІНМА. Таким чином, на даному підприємстві переважає матеріальна складова активів, а частка нематеріальних активів досить незначна.

5. В результаті складних економічних і політичних умов, які викликані воєнним станом в Україні, досліджуване підприємство зазнає великих фінансових втрат через високу заборгованість населення за несплату наданих послуг, відповідно зростає кредиторська заборгованість, що значно порушує фінансовий стан, а витрати, які пов'язані з наданням послуг ДП «Газпостач», не покриваються достатнім рівнем доходу від реалізації послуг у звітному періоді, що спричинило до виникнення негативного результату діяльності на кінець звітного періоду. За таких умов важко визначити фактори росту залучення нематеріальних активів з метою розвитку підприємства, однак для збільшення рентабельності доцільно відновити фінансову стійкість через повернення дебіторської заборгованості та налагодження оплати наданих послуг в майбутньому. Після того, можна рекомендувати ДП «Газпостач» відновлювати інвестиції в нематеріальні активи, такі як нові комп'ютерні програми, бази даних, інноваційні технології для збільшення продуктивності та зменшення витрат. З вивільненням грошових коштів, які наразі акумульовані в розрахунках, відновиться ділова активність та прискорення оборотності нематеріальних активів. З метою оцінки ефективності нематеріальних активів запропоновано ключові аспекти в управлінні цими активами.

ВИСНОВКИ

1. Дослідження щодо інтенсивності інвестиції в нематеріальні активи під час криз показали, що нематеріальні активи відносно нечутливі до сукупного попиту, адже з 1995 року спостерігається тенденція до зростання нематеріальної інтенсивності. Примітно, що майже всі нематеріальні активи у високорозвинених країнах демонструють тренд зростання, а найбільший внесок у загальній тенденції росту – збільшення обсягів НДДКР. У Звіті Єврокомісії [64] зазначено, що у 2020 році частка інвестицій ЄС на діяльність з програмного забезпечення, баз даних та інформаційних технологій становила 15 % від загального обсягу інвестицій, підготовка кадрів працівників – 10 %, НДДКР, розробки і дослідження (R&D) – 8 %. Серед країн-членів ЄС Звіт EIS 2023 виявляє, що Бельгія, Данія, Фінляндія, Нідерланди та Швеція визнані «Лідерами інновацій» з показниками інновацій, що перевищують 125% від середнього в ЄС. «Загалом більшість країн ЄС підвищили свою інноваційну ефективність за останні 8 років, причому з 2016 року інноваційна ефективність ЄС зросла на 8,5 відсоткових пунктів» [62]. Таким чином, доведено, що в економічно розвинених країнах нематеріальні активи відіграють ключову роль, оскільки такі країни, як правило, мають відкриту економіку і активно беруть участь у міжнародній торгівлі та обміні технологіями.

2. Зауважимо, що хоча нематеріальні активи згідно з їх визначенням та діючою методикою відображаються на рахунках обліку і в звітності як довгострокові (клас «Необоротні активи»), однак, вони можуть бути і малоцінними, і короткостроковими. Тому погоджуємось з З. В. Задорожним, що необхідно привести у відповідність групування інформації про оборотні нематеріальні активи на рахунках та в звітності з метою визначення їх достовірної оцінки на дату балансу та ефективним управлінням цими активами.

3. Проблеми недооціненої вартості складових нематеріальних активів в загальній вартості бізнес-одиниці приводять до проблеми на стадії об'єднання капіталів або реорганізації із залученням позикового капіталу, часто іноземного. Іноді обсяг прямих іноземних інвестицій настільки великий, що

радикально змінює співвідношення прав учасників (співзасновників) бізнесу. Досліджено, що за рахунок недооцінки нематеріальних активів «вітчизняний учасник поступається значною частиною корпоративних прав вхідному іноземному інвесторові, не зараховувавши при цьому до своєї частки нематеріальну складову вартості свого бізнесу виключно» [5].

4. Доведено, що нематеріальні активи можуть створювати значну частину вартості підприємства, що впливає на його фінансовий стан і привабливість для інвесторів. За результатами аналізу економічної літератури, згруповано основні складові нематеріальних активів та їх вплив і значення у створенні ринкової вартості компанії.

5. Якщо порівнювати критерії визнання нематеріального активу за міжнародними стандартами, то, визначені у п. 21-23 МСБО 38 критерії за економічним змістом відповідають національним. В процесі визнання та оцінки нематеріальних активів, необхідно виходити з: 1. Нематеріальний актив має бути ідентифікованим. 2. Суб'єкт господарювання повинен мати контроль за активом. 3. Повинна бути впевненість щодо економічних вигід, які надійдуть від використання нематеріального активу в майбутньому. 4. Вартість нематеріального активу достовірно оцінена.

6. Відповідно до чинної методики обліку нематеріальні активи слід групувати за видами і можливістю їх ідентифікації – ті, які підлягають ідентифікації, та неідентифіковані нематеріальні активи. Узагальнено в табличній формі групування нематеріальних активів за їх видами та можливістю ідентифікації та неідентифікації. Також розроблено методику ідентифікації об'єктів за підтверджуючими документами. Розроблено алгоритм процесу ідентифікації нематеріальних активів за етапами та із залученням інвентаризаційної комісії, як це вимагають нормативні документи.

7. Відзначимо, що п. 17 НП(С)БО 8 дає перелік статей, що формують первісну вартість створених нематеріальних активів на основі прямих витрат. Вважаємо, що доцільно у перелік зазначених статей включити витрати, пов'язані зі розробкою нематеріальних активів інноваційного характеру, а також пов'язані з цим витрати на навчання і підвищення кваліфікації

працівників, які згідно з п. 9 НП(С)БО 8 пропонуються визнавати витратами звітного періоду. Запропонований порядок включення перерахованих витрат у собівартість створеного нематеріального активу відповідає міжнародним принципам, адже згідно з п. 57 МСБО 38 ці витрати можна капіталізувати, якщо в результаті розробки внутрішнього проекту в майбутньому суб'єкт господарювання може підтвердити прямі витрати та довести можливість його використання за призначенням чи для продажу. Така методика оцінки нематеріальних активів має переваги перед діючою, оскільки дає можливість поступового віднесення витрат з створення (розробки) на фінансовий результат шляхом їх систематичного розподілу за строком корисного використання, та не суперечить міжнародним стандартам.

8. Документування нематеріальних активів на етапі їхнього надходження або створення є ключовою особливістю організації обліку, оскільки воно забезпечує точність, повноту та достовірність інформації про ці активи, що має важливе значення для фінансового управління та звітності підприємства. Документування операцій, пов'язаних з надходженням (створенням) та рухом нематеріальних активів визначено Наказом Міністерства фінансів України № 732, де у назві типових форм вказують лише «об'єкти права інтелектуальної власності», однак перелік об'єктів нематеріальних активів є значно ширшим, тому доцільно замінити у назві наведених первинних документів «об'єкт права інтелектуальної власності» на «об'єкт нематеріальних активів».

9. Досліджуючи «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [47], можна зауважити, що у цій формі міститься зайва інформація для заповнення, яка не є суттєвою для організації облікового процесу, проте значно збільшує час на заповнення. Тому доцільно виключити таку графу як «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», а також рядок «Правові умови введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот» [47]. Це можна обґрунтувати тим, що інформацію, яку необхідно записувати у даному рядку вже частково відображена у графах таблиці.

10. Наказом Державного комітету статистики України № 469 дається набір журналів реєстрації заявок на об'єкти промислової власності та форму Заявки про раціоналізаторську пропозицію (ІВ-5). Однак, форма первинного документа щодо обліку раціоналізаторських пропозицій не дає чіткої інформації про характеристики, переваги та джерела покриття, тому варто внести додаткові відомості до даного документа. На нашу думку, для обліку раціоналізаторських пропозицій доцільно використовувати Картку обліку раціоналізаторських пропозицій (інновацій). Це дозволить реалізувати інформаційну потребу у визначенні та ідентифікації об'єктів обліку нематеріальних активів інтелектуального характеру в процесі впровадження та реалізації інновацій.

11. Дослідження економічного змісту груп нематеріальних активів показав, що у їх складі наведено об'єкти, які не можуть бути нематеріальними активами, а саме, йдеться про застосування в назві субрахунків слова «права». У конкретних випадках краще вказувати конкретні види інтелектуальної власності, такі як: «Торгові марки», «Винахід», «Промисловий зразок», «Комп'ютерна програма», «Патенти», ніж використовувати загальний термін «права». Таке групування відповідає економічному змісту даних об'єктів, не суперечить вимогам законодавства і дає чітку інформацію про нематеріальні активи в обліку з метою подальшого управління ними.

12. Пропонуємо додатковими субрахунками рахунок 12. В окремі групи виділено «Комерційні таємниці» та «Утримання криптовалюти». Визначено, що утримання криптовалюти згідно з МСБО 38 відповідає визначенню нематеріального активу. Зважаючи на те, що операції з криптовалютою в Україні поки без правового регулювання та не має методичного забезпечення, однак міжнародні стандарти визначили їх статус як нематеріальний актив, тому ігнорування криптовалюти як об'єкта обліку, на нашу думку, порушує облікові принципи повного висвітлення та превалювання сутності над формою. Відтак, рекомендуємо для обліку криптовалюти використовувати відокремлений субрахунок 126. Також доцільно розробити методичні рекомендації з обліку криптовалюти на законодавчих умовах та згідно з принципами МСФЗ-МСБО.

13. Пропонуємо в окрему категорію виділити «Патенти» (субрахунок 126), оскільки це відображає їх відмінність у майбутньому використанні з метою отримання вигод, адже патент, на відміну від винаходів, надає права власнику розпоряджатись ним на власним розсуд, в тому числі комерціалізувати його.

14. Суб'єкт господарювання, на базі професійного судження може скористатись алгоритмом, описаним в п. 26 НП(С)БО 8, що відповідає принципам МСБО 38, та правом самостійно встановити строк корисного використання нематеріального активу, втім, з метою уникнення податкових різниць підприємство змушене враховувати строки щодо дії права користування нематеріальними активами, які зазначені в ПКУ. Конкретні мінімальні строкові обмеження встановлені по відношенню до двох груп – «авторське право та суміжні з ним права» [43] (не менше 2 років) та «права на об'єкти промислової власності» [43] (не менше 5 років), а також щодо об'єктів «строк дії права користування нематеріального активу в правовстановлюючих документах не встановлено» [43] (не менше 2 років і не більше 10 років). Таким чином, можуть виникати спірні моменти при визначенні амортизаційних сум для не зазначених груп нематеріальних активів. Тому в Україні варто привести у відповідність до МСБО податкове законодавство, та дозволити розрахунок амортизації або на основі даних правовстановлюючого документа, або виходячи з професійного судження, якщо такого документа немає, відповідно до вимог НП(С)БО 8 та МСБО 38.

15. У НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не наведено методики розрахунку суми амортизації, натомість є посилання на НП(С)БО 7 «Основні засоби», хоча в даному стандарті жодним чином не відзначено, що наведені методи амортизації стосуються і нематеріальних активів. Тому, вважаємо, що в НП(С)БО 7 варто зробити примітку, що ці методи можна використовувати і для нематеріальних активів.

16. Проблема в обліку та амортизації нематеріальних активів виникає, якщо нематеріальні активи потрібно визнати як поточний/малоцінний актив, або їх природа підлягає швидкому моральному старінню: комп'ютерні програми з

терміном використання до 1 року і вартістю нижче, встановленого Податковим кодексом вартісного критерію; програмні продукти, які швидко втрачають свою актуальність; промислові зразки, що не відповідають ринковим запитам тощо. На наш погляд, повинна бути альтернативна методика нарахування амортизації для таких активів, наприклад, аналогічна методиці нарахування амортизації для МНМА. Таким чином, пропонуємо зробити доповнення в п. 27 НП(С)БО 7: «амортизація малоцінних необоротних матеріальних та нематеріальних активів і бібліотечних фондів». Така методика буде відображати реальну вартість на дату балансу нематеріальних активів, однак необхідно буде зробити відповідні обґрунтування в наказі про облікову політику щодо таких активів.

17. Для потреб економічного аналізу нематеріальних активів важливо мати достовірну інформаційну базу, яка складається з аналітичної (детальної) інформації за кожним з об'єктів нематеріальних активів або їх груп, а також систематизовану та звітну інформацію для визначення ефективності даних активів та їхнього впливу на фінансовий стан та результати діяльності. Відтак, в цілях аналізу нематеріальних активів запропоновано та згруповано відповідні інформаційні джерела.

18. Досліджуючи існуючі методичні підходи щодо аналізу нематеріальних активів, є певні розбіжності в кількості етапів проведення аналізу і його напрямів. На нашу думку, такі етапи аналізу, як «Аналіз впливу величини нематеріальних активів на вартість підприємства» [53] та «Аналіз нематеріальних активів в умовах інтегрованих структур» [53] часто ігноруються в методиці ведення аналізу, проте мають ключове значення для стратегічного управління і управління вартістю бізнес-одиниці, особливо в процесі злиття капіталів, на етапі залучення інвесторів для створення спільної діяльності, в процесі реорганізації тощо. Також вважаємо, що позитивним моментом є внесення до процедури аналізу етапу «Формування висновків про стан і ефективність використання НМА на основі проведеного аналізу» [59]. Даний етап повинен бути завершальним, оскільки він є досить складним і трудомістким, а також вимагає від аналітика професійного судження та спеціальної фахової підготовки, а не лише математичних розрахунків, тому він

має бути виокремлений.

19. Аналіз склад, структуру і динаміку необоротних активів та нематеріальних активів, зокрема, на ДП «Газпостач» ТОВ «Тернопільміськгаз» у 2022-2023 рр. показав, що досліджуване підприємство на початок 2023 року мало нематеріальних активів за балансовою вартістю на суму 23 тис. грн (202-179), а вже на кінець року їх вартість була списана за рахунок амортизації (зносу), хоча нематеріальні активи надійшли у 2020 році та станом на 31.12.2020 року їх вартість становила 202 тис. грн, відповідно, змінилась структура необоротних активів, тобто питома вага нематеріальних активів на початок складала 6,17 %, однак на кінець року 100% в структурі необоротних активів займали матеріальні необоротні активи – основні засоби та ІНМА. Таким чином, на даному підприємстві переважає матеріальна складова активів, а частка нематеріальних активів досить незначна.

20. В результаті складних економічних і політичних умов, які викликані воєнним станом в Україні, досліджуване підприємство зазнає великих фінансових втрат через високу заборгованість населення за несплату наданих послуг, відповідно зростає кредиторська заборгованість, що значно порушує фінансовий стан, а витрати, які пов'язані з наданням послуг ДП «Газпостач», не покриваються достатнім рівнем доходу від реалізації послуг у звітному періоді, що спричинило до виникнення негативного результату діяльності на кінець звітного періоду. За таких умов важко визначити фактори росту залучення нематеріальних активів з метою розвитку підприємства, однак для збільшення рентабельності доцільно відновити фінансову стійкість через повернення дебіторської заборгованості та налагодження оплати наданих послуг в майбутньому. Після того, можна рекомендувати ДП «Газпостач» відновлювати інвестиції в нематеріальні активи, такі як нові комп'ютерні програми, бази даних, інноваційні технології для збільшення продуктивності та зменшення витрат. З вивільненням грошових коштів, які наразі акумульовані в розрахунках, відновиться ділова активність та прискорення оборотності нематеріальних активів. З метою оцінки ефективності нематеріальних активів запропоновано ключові аспекти в управлінні цими активами.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боярко І. М., Самусевич Я. В. Роль нематеріальних активів у створенні цінності компанії. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 3(117). С. 86-94. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/141461886.pdf>
2. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посібник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 544 с.
3. Бутнік-Сіверський О. Б. Економіко-правовий погляд щодо розвитку обліку нематеріальних активів на шляху до неоекономіки. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2019. № 6. С. 109-124. URL: <https://scholar.archive.org/work/rimv7o7zvfuzcu64cfvo3znju/access/wayback/http://uran.inprojournal.org/article/download/188353/187691>
4. Винаходи та корисні моделі: *Мінекономіки Інформаційні ресурси* URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Print?lang=uk-UA&id=8b59d953-01b7-40f2-8c9c-564b48119993>
5. Гончар О.І., Павельчук І.В. Нематеріальні активи у формуванні потенціалу підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. №3, Т. 1. С. 77-80. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_3_1/pdf/077-080.pdf
6. Гороховець Ю. А. Методика економічного аналізу нематеріальних активів: стан і пропозиції щодо вдосконалення. *Бізнес Інформ*. 2018. № 3. С. 236-241. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=binf_2018_3_37
7. Гороховець Ю. А. Підходи щодо удосконалення обліку нематеріальних активів потребам вартісно-орієнтованого управління. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 2 (80). С. 3-7.
8. Господарський кодекс України : Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#top>

9. Грабчук І.Л., Хоцька Н.Л. Облік гудвілу: теоретико-методичні аспекти. Вісник ЖДТУ. 2011. № 3 (57). С. 39-41. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/61326>
10. Грибовська Ю. Облік нематеріальних активів відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38. *Економіка та суспільство*. 2023. № 47 URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-85>
11. Дерун І., Циліорик М. Теоретично-організаційні аспекти аналізу наявності та ефективного використання нематеріальних активів підприємства. *Молодий вчений*. 2022. № 1 (101). С. 227-232. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/3171/3138>
12. Єремян О. М., Бойко Л. І. Гудвіл під час придбання: методи розрахунку і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 748-755. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/124.pdf
13. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115-124. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/29180/1/%d0%97%d0%b0%d0%b4%d0%be%d1%80%d0%be%d0%b6%d0%bd%d0%b8%d0%b9.pdf>
14. Задорожний З.-М., Ясишена В., Муравський В., Омецінська І. Еволюція обліку нематеріальних активів і його трансформація до міжнародних вимог. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 5(40). С. 191-203. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.244984>
15. Зайцева І. Ю., Ситник Н. С. Класифікація нематеріальних активів за групами та ознаками. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2016. № 54. С. 387-394. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klasifikatsiya-nematerialnih-aktiviv-za-grupami-ta-oznakami>
16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

- організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
- 17.Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
- 18.Костюченко В. М., Малиновська А. М., Мамонова А. В. Бухгалтерський облік криптовалют. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 33. С. 340-346. URL:
<https://doi.org/10.32843/infrastruct33-50>
- 19.Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Бухгалтерський облік та оподаткування : підручник / за заг. ред. проф. А. І. Крисоватого та проф. В. М. Панасюк. Тернопіль: ЗУНУ. В-во «Економічна думка». 2024. 637 с.
- 20.Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Основи обліку і оподаткування: навчальний посібник. Тернопіль: ЗУНУ, 2022. 565 с.
- 21.Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. Тернопіль : ЗУНУ, 2022. 276 с.
- 22.Кушнір Л. А., Коркушко О. Н., Годнюк І. В. Облік та оподаткування криптовалюти в умовах нестабільності діючого законодавства. *Інфраструктура ринку*. 2022. Вип. 64. С. 76-81. URL:
<https://doi.org/10.32843/infrastruct64-13>
- 23.Легенчук С. Ф. Проблеми бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2016. № 1. С. 18-23. URL:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_1_4
- 24.Легенчук С. Ф. Сучасні проблеми та напрями розвитку облікової оцінки нематеріальних активів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 3. С. 224-235. URL:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_3_19
- 25.Легенчук С. Ф., Очерedyкo В. Р., Орлов І. В., Стойка Н. С. Нематеріальні активи в системі управління логістичними компаніями: облікові

- перспективи. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 4 (94). С. 62-68.
26. Легенчук, С. Ф., Очередько, В. Р. Внутрішньо створені нематеріальні активи: особливості визнання та напрями удосконалення бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. № 2(46), С. 24-31. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2020-2\(46\)-24-31](https://doi.org/10.26642/pbo-2020-2(46)-24-31)
27. Ляшенко Н.Є. Проблеми оцінки інтелектуальних активів в управлінні. *Управління проектами та розвиток виробництва*. 2009. № 3 (31). С. 58-67. URL: <http://www.pmdp.org.ua/images/Journal/31/09lneiau.pdf>
28. Мельничук І. В. Облік інновацій інтелектуального характеру в процесі випуску та збуту продукції. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 1(23). С. 178-185. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/sre_2014_1_25.pdf
29. Мельничук І. В. Формування внутрішнього документообігу в процесі створення ефективної системи управління інноваціями. *Економічний аналіз*. 2014 рік. Том 17. № 2. С. 160-167. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/575/382>
30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>
31. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Стандарт; IAS URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/MSBO-21.pdf>
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: Стандарт; IAS URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf

34. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» : Стандарт; IAS URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2003_ukr_AH.pdf
35. Міжнародні стандарти обліку та звітності : підруч. / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк ; за заг. ред. А. І. Крисоватого, В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2021. 580 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/42590>
36. Міщук Г. Ю., Джигар Т. М., Шишкіна О. О. Економічний аналіз : навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2017. 156 с.
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
42. Овсюк Н. В., Лесько М. О. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. № 31. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/698/671>
43. Податковий кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

44. Про авторське право і суміжні права : Закон України від 01.12.2022 р. № 2811-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2811-20#n440>
45. Про віртуальні активи : Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>
46. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
47. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>
48. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення : Наказ Державного комітету статистики України від 10.08.2004 р. № 469 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04#Text>
49. Про оподаткування доходів підприємств і організацій : Закон України від 21.02.1992 р. № 2146-XII (втратив чинність) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2146-12#Text>
50. Проект Закону України «Про обіг криптовалют в Україні» від 06.10.2017 р. № 7183 URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684
51. Райковська І. Т. Економічний аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів: методичний підхід. *Вісник ЖДТУ*. № 1 (47). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/94249>
52. Роз'яснення щодо правомірності використання в Україні «віртуальної валюти/криптовалюти» Bitcoin : Національний банк України URL: <https://bank.gov.ua/ua/archive-news/all/11879608-rozyasnennya-schodo-pravomirnosti-vikoristannya-v-ukrayini-virtualnoyi-valyuti-kriptovalyuti-bitcoin>

- 53.Романенко О. В. Методичне забезпечення аналізу використання нематеріальних активів підприємства. *Облік і фінанси*. 2012. № 4. С. 21-24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_6
- 54.Судин Ю. А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. *Науковий вісник Ужгородського університету* : Серія: Економіка. 2015. Вип. 2(46). С. 368-371. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/10848>
- 55.Федорова І. В. Ідентифікація нематеріальних активів як початкова стадія їх обліку: проблемні питання. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 23. С. 128-131. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/29.pdf>
- 56.Цивільний кодекс України : Кодекс від 16.01.2003 р. № 435-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
- 57.Шевченко Л. В. Методика обліку криптовалют в умовах нестабільності діючого законодавства. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2020/158.pdf
- 58.Шинкаренко О. М., Рак Ю. В. Методичне забезпечення обліку криптовалют в Україні. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. Матеріалів VI Міжнар.наук.-практ. конф., 10 грудня 2020 р. Київ, КНЕУ, 2020. С. 154-155. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstreams/292ae3ef-2e35-4092-aa54-d2ce72f9f8fb/download>
- 59.Ясишена В. В., Пилявець В. М. Методика аналізу нематеріальних активів підприємств. *Інноваційна економіка*. 2021. № 1-2 (86). С. 147-157. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/download/732/805>
- 60.Яцик Т. В. Методика фінансового обліку криптовалюти як особливого виду електронних грошей. *Молодий вчений*. 2017. № 2. С. 349–354.
- 61.Bauer P., Genty A. Industrial Performance and Investment in Intangible Assets during Crises. Chapter 9. 32 p. URL: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/system/files/2022-07/ec_rtd_srip-2022-report-chapter-9.pdf

62. European Innovation Scoreboard (EIS) 2023 URL: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/statistics/performance-indicators/european-innovation-scoreboard_en#european-innovation-scoreboard-2023
63. Holdings of Cryptocurrencies : <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies/#about>
64. Science, research and innovation performance of the EU 2022 – Building a sustainable future in uncertain times : European Commission URL: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/knowledge-publications-tools-and-data/publications/all-publications/science-research-and-innovation-performance-eu-2022-report_en
65. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible assets accounting and reporting issues. *Marketing and Management of Innovation*. 2019. Is. 4. P. 182-193.