

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-67>

УДК 657.421.3

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

THE MAIN PROBLEMS OF REFLECTION OF INTANGIBLE ASSETS IN THE ACCOUNTING OF THE ENTERPRISE

Фатенок-Ткачук Алла Олександрівнакандидат економічних наук, доцент,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6200-4873>**Комариця Лілія Петрівна**здобувач вищої освіти,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3423-0624>**Fatenok-Tkachuk Alla, Komarytsia Liliia**

Volyn National University named after Lesia Ukrainka

У статті актуалізовано теоретичні аспекти облікових процедур у контексті нематеріальних активів. Досліджено нормативно-правове регулювання обліку цих активів в Україні. Проведено аналіз останніх досліджень та публікацій вчених стосовно цієї теми. Виявлено недосконалості трактування сутності нематеріальних активів та фактори, що спричиняють диспропорції у розумінні термінології на цю тему. Розглянуто проблеми їх оцінки та ідентифікації на основі досвіду іноземних компаній. Обумовлено вимоги до складових документів, що ідентифікують нематеріальний актив. Виділено неможливість визначення строку корисного використання та розрахунку амортизації деяких нематеріальних активів. Розроблено рекомендації з приводу ідентифікації, оцінювання, визначення строку корисного використання, аспектів нарахування амортизації та усунення розбіжностей відображення реалізації нематеріальних активів у фінансовій звітності.

Ключові слова: нематеріальні активи, ідентифікація, оцінка, бухгалтерський облік, реалізація, фінансова звітність.

В статье актуализированы теоретические аспекты учетных процедур в контексте нематериальных активов. Исследовано нормативно-правовое регулирование учета этих активов в Украине. Проведён анализ последних исследований и публикаций ученых по этой теме. Выявлены несовершенства трактовки сущности нематериальных активов и факторы, вызывающие диспропорции в понимании терминологии на эту тему. Рассмотрены проблемы их оценки и идентификации на основе опыта иностранных компаний. Обусловлены требования к составляющим документов, идентифицирующих нематериальный актив. Выделено невозможность определения срока полезного использования и расчета амортизации некоторых нематериальных активов. Разработаны рекомендации по поводу идентификации, оценки, определения срока полезного использования, аспектов начисления амортизации и устранения разногласий отражения реализации нематериальных активов в финансовой отчетности.

Ключевые слова: нематериальные активы, идентификация, оценка, бухгалтерский учет, реализация, финансовая отчетность.

The article actualizes the theoretical aspects of accounting procedures in the context of intangible assets. An analysis of recent research and publications of scientists in relation to this topic was conducted. Theoretical aspects of accounting support of intangible assets are substantiated in order to identify problems that arise in this process. The role of intangible assets in adopting managerial decisions, the formation of market value and their influence of investment attractiveness of companies. The regulatory and legal regulation of accounting for these assets in Ukraine is investigated. The problems of their evaluation and identification based on experience of foreign companies are considered. The imperfection of the interpretation of the essence of intangible assets was revealed. The factors that cause disproportions in understanding the terminology on this topic are determined. The need to improve the classification of objects of intangible assets, the allocation of their characteristic features and methodological principles of statement of these assets on accounting. The problem of lack of documentation confirming the

receipt of these assets is emphasized. The difficulties associated with the evaluation of an intangible asset created by its own forces are described. The importance of conducting relevant analytical accounts for internally manufactured objects of intangible assets is substantiated. The requirements for components of documents identifying the intangible asset are determined. Attention is drawn to the ambiguity of reflecting operations for the implementation of intangible assets in the financial statements. The impossibility of determining the useful time and calculation of depreciation of some intangible assets is highlighted. The problem of premature write-offs in intangible assets is defined. Recommendations on identification and evaluation of such assets, determination of useful use and depreciation methods, eliminating the problem of unknowing intangible assets in accounting and discrepancies for the implementation of such assets in financial statements have been developed.

Keywords: intangible assets, identification, assessment, accounting, implementation, financial reporting.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки стрімко зростає роль нематеріальних активів, а також контролю за правильністю їх обліку і ефективністю їх використання в діяльності всіх суб'єктів господарювання. Належність об'єктів інтелектуальної власності до ресурсів підприємства підвищує його ринкову вартість та, відповідно, інвестиційну привабливість, а також забезпечує захист його прав. Але законодавча база потребує вдосконалення класифікації об'єктів нематеріальних активів та виділення їхніх характерних ознак, оскільки сфера використання нематеріальних активів розширюється. Неповна обґрунтованість засад постановки цих активів на облік і недостатня розробка методики їх обліку зумовлюють потребу в конкретизації та уточненні нормативних та теоретичних понять.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених вивчали та виокремлювали основні проблеми, пов'язані з визнанням, класифікацією та відображенням нематеріальних активів в обліку та звітності підприємства. Вчені Вознюк О., Іванова К. та Побережець О. у своїх дослідженнях займалися проблемами ідентифікації нематеріальних активів, зокрема на рівні іноземних підприємств. Тирінов А., Малярчина В. та Прокопович Л. виокремили проблеми обліку таких активів та навели рекомендації їхнього вирішення. Ясишена В. у своїх працях досліджувала економічний зміст та класифікацію нематеріальних активів. Також вчена вивчала нормативно-правове регулювання їх обліку, облікові критерії оцінки, методичні аспекти амортизації та відображення у фінансовій звітності. Федорова І. виокремила тенденції розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Проте на законодавчому рівні ці та інші питання залишаються відкритими та потребують вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування теоретичних аспектів обліко-

вого супроводу нематеріальних активів задля ідентифікування проблем, що виникають у цьому процесі.

Вклад основного матеріалу дослідження. Основна інформація у бухгалтерському обліку про нематеріальні активи і відображення даних про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», який розроблений на базі Міжнародного стандарту фінансової звітності 38. Цей стандарт набув чинності у 1999 році і був впроваджений в практику з самого початку реалізації програми розвитку бухгалтерського обліку. Але ряд питань щодо обліку нематеріальних активів залишаються неоднозначними ще досить довгий проміжок часу. Однією з головних проблем контролю нематеріальних активів є відсутність єдиного трактування поняття «нематеріальні активи» (див. табл. 1), що спричиняє диспропорції в розумінні термінології з цієї теми і призводить до неможливості фахівців-практиків сформулювати єдину думку, яка б мала сталий і незмінний характер і повністю розкривала сутність поняття. Так, одні вчені розглядають ці активи у складі ресурсів суб'єкта господарювання як складову частину необоротних активів, інші – як об'єкти інтелектуального капіталу, також досліджується сфера нематеріального виробництва (див. табл. 1).

Таким чином, можна спостерігати, що розкриття поняття нематеріального активу в українських нормативно-правових актах зазнавало змін протягом 25 років (останні зміни у 2016 році). Багато документів втратило чинність і в цей час сутність та облік нематеріальних активів регулюється виключно бухгалтерськими стандартами та рекомендаціями, проте не йде у розріз до міжнародних стандартів. Вчена Ясишена В. наголошує, у методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів варто внести уточнення або ж вилучити з поняття нематеріального активу вираз «незалежно від строку

Таблиця 1

**Особливості трактування поняття «нематеріальний актив»
у законодавчих та нормативних документах України і МСБО**

№ п/п	Назва нормативно-правового забезпечення	Трактування сутності
1	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012, чинний [1].	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
2	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні № 250 від 03.04.1993, втратив чинність [2].	У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством, установою права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права. Нематеріальні активи відображаються у балансі в сумі витрат на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети.
3	Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995, втратив чинність [3].	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування.
4	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994, втратив чинність [4].	Нематеріальні активи – об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999, чинний [5].	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (поточна редакція).
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009, чинний [6].	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.
7	Податковий кодекс № 2755-VI від 02.12.2010, чинний [7].	Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті у встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами (редакція до змін, внесених в 2016 р.; на цей час визначення нематеріальних активів виключено з Податкового кодексу)
8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» № 1163 від 25.11.2014, чинний [8].	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Джерело: розширено і доповнено на основі [9, с. 77–78]

їх корисного використання (експлуатації)», оскільки він може бути трактований двояко і вносити диспропорції в розуміння сутності нематеріальних активів [9, с. 78].

Ідентифікація, як одна з умов визнання нематеріального активу, часто викликає проблеми у підприємств. Вознюк О. вважає, що при придбанні таких активів за грошові кошти чи по бартеру проблеми в їхній оцінці майже не виникають. Проте більш складним або майже неможливим є оцінювання нематеріального активу, що створений власними силами. Для прикладу, такі активи, як рівень якості управління, надійність покупців, висока кваліфікація працівників, торговельні таємниці, наукові дослідження до сьогодні не знаходять свого відображення в балансах підприємств, незважаючи на думку зарубіжних науковців про доцільність їх оцінки та належності до складу активів підприємства [10, с. 44].

Вчені Іванова К. та Побережець О. у своїх дослідженнях загострюють увагу на тому, що спеціалісти бухгалтерського обліку при його вивченні не приділяють достатньої уваги саме сутності процесу реєстрації таких нематеріальних активів, як торговельна марка або товарний знак, авторське право, патентування винаходу тощо. І в результаті недосконалого трактування сутності цих активів та низьку юридичну компетенцію в цьому питанні часто не можуть правильно поставити нематеріальний актив на облік, зрозуміти його структуру і відобразити у фінансовій звітності підприємства [11, с. 102]. Ми вважаємо, що важливою є роль компетентних юристів при оформленні документів з руху нематеріальних активів.

Отже, неможливість ідентифікації або невірна оцінка нематеріальних активів, а також відсутність на законодавчому рівні методів їх оцінки можуть призводити до недостовірного відображення у звітності і, як наслідок, зменшення або збільшення оподаткованого прибутку. До зменшення прибутку до оподаткування також може призвести помилкове зарахування витрат на створення таких активів до витрат у звітному періоді або розмежування затрат на дослідження від затрат на їхнє створення [12, с. 8]. В такому випадку доцільно залучати спеціалістів з оцінювання нематеріальних активів, а також розробляти облікову політику з оприбуткування цих активів, яка обґрунтовуватиме віднесення витрат на їхнє створення та методику формування їхньої облікової вартості.

В документах, що ідентифікують нематеріальні активи має наводитися їхній детальний

опис чи порядок застосування, наприклад, права на користування землею, свідоцтва, патенти, описи рецептів чи раціоналізаторських пропозицій, ноу-хау тощо. Також повинні бути відображені первісна вартість, норма зносу, рекомендації та строки корисного використання об'єкту, підписи відповідальних про його прийняття осіб із доповненням документів, які засвідчують майнові права підприємства [11, с. 103].

Вчена Ясишена В. звертає увагу на неоднозначність відображення операцій, якими супроводжується реалізація нематеріальних активів, у фінансовій звітності. Як вказано у Методичних рекомендаціях № 1327, такі операції відображаються на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а витрати з реалізації нематеріальних активів на рахунку 943 «Собівартість реалізації виробничих запасів». Таким чином ці рахунки відображаються в першому розділі другої форми звітності «Звіт про фінансові результати» у рядках 2120, 2180 відповідно як інша операційна діяльність. Разом із тим, у другому розділі третьої форми звітності «Звіт про рух грошових коштів» у рядку 3205 відображається надходження коштів від реалізації нематеріальних активів, утримуваних для продажу та групи вибуття. Отже, у формі № 2 реалізація нематеріальних активів відображається іншою операційною діяльністю, а у формі № 3 – інвестиційною діяльністю. На думку вченої, ця розбіжність потребує усунення, так як реалізація нематеріальних активів одночасно не може належати до двох видів діяльності. Було зазначено, що якщо такі активи підлягають реалізації і відображаються на рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», то вони вже входять до оборотних активів і згідно з цим їх рух має відобразитись як інша операційна діяльність. Рекомендовано цю інформацію розкривати у першому розділі Звіту про рух грошових коштів за прямим методом у рядку 3095 «Інші надходження» [13, с. 229–230].

Ще одним проблемним аспектом можна виокремити неможливість визначення строку корисного використання деяких нематеріальних активів. Методів або рекомендацій для цього питання також не передбачено і в чинному законодавстві. Відповідно, неможливо розрахувати амортизацію таких активів. В такому випадку, це може приводити до втрат підприємством через применшення витрат звітного періоду і відображення вищої суми прибутку до оподаткування, ніж є насправді [12, с. 8].

Звідси виходить важливість формування рекомендацій з приводу встановлення планованих строків корисного вжитку для різних груп нематеріальних активів.

Висновки. Отже, можна сказати, що питання створення і використання нематеріальних активів, а також їх облік у діяльності підприємств має дуже багато незгоджених аспектів в плані ідентифікації та оцінювання таких активів, визначення строку корисного використання та методів нарахування амортизації, невідображення їх в обліку через від-

сутність документації на деякі види нематеріальних активів, розбіжності відображення реалізації таких активів у фінансовій звітності тощо. Зважаючи на зазначені нами та іншими науковцями рекомендації та перспективи вирішення цих проблем, вони потребують вирішення та узгодження на законодавчому рівні, оскільки мають важливу роль у системі управління суб'єктом господарювання і, відповідно, їхнє усунення зможе підвищити інвестиційну привабливість такого суб'єкта не лише на вітчизняному, але й на міжнародному ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 17.04.2021).
2. Постанова КМУ «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні» від 03.04.1993 р. № 250. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
3. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій від 27 червня 1995 р. № 969/97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0292-95#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» від 16.11.2009 № 1327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
7. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» від 25.11.2014 № 1163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (дата звернення: 17.04.2021).
9. Ясишена В. В. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств. «Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування. 2018. № 4(86). С. 76–83.
10. Вознюк О. М. Проблемні аспекти обліку нематеріальних активів на підприємствах України : зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Київ, 2018. С. 44.
11. Побережець О. В., Іванова К. В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 2. С. 98–104.
12. Тирінов А. В. Проблеми облікового відображення нематеріальних активів в системі управління підприємством. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. С. 6–9.
13. Ясишена В. В. Окремі аспекти методології обліку нематеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. № 2. С. 219–233.

REFERENCES:

1. International accounting standard 38 Intangible assets: international document (January 1, 2012). Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (in Ukrainian)
2. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Regulations on the organization of accounting and reporting in Ukraine" (April 3, 1993) No. 250. Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF#Text> (in Ukrainian)
3. The procedure for expert evaluation of intangible assets, approved by the order of the State Property Fund of Ukraine for Science and Technology (June 27, 1995) No. 969/97. Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0292-95#Text> (in Ukrainian)

4. Law of Ukraine "On corporate income tax" (December 28, 1994). Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80#Text> (in Ukrainian)
5. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the Regulation (standard) of accounting 8 "Intangible assets" (October 18, 1999) No. 242. Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (in Ukrainian)
6. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of Guidelines for accounting of intangible assets" (November 16, 2009) No. 1327. Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> (in Ukrainian)
7. Tax Code of Ukraine (December 2, 2010) No. 2755-VI. Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> (in Ukrainian)
8. National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 122 "Intangible Assets" (November 25, 2014) No. 1163. Retrieved April 17, 2021. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text> (in Ukrainian)
9. Yasysheva V. V. (2018) Normatyvno-pravove rehulivannia obliku nematerialnykh aktyviv pidpriemstv [Normative and legal regulation of accounting for intangible assets of enterprises]. «*Visnyk ZhDTU*»: *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia – "Bulletin of ZhSTU": Economics, Management and Administration*, 4(86), 76–83. (in Ukrainian)
10. Voznyuk O. M. (2018). Problemni aspekty obliku nematerialnykh aktyviv na pidpriemstvakh Ukrainy [Problematic aspects of accounting for intangible assets at Ukrainian enterprises]: *II Mizhnarodna naukovo-praktychna internet-konfrentsiia – II International scientific-practical Internet conference (Kyiv, 2018)*, 43–46. (in Ukrainian)
11. Poberezhets O. V., Ivanova K. V. (2012). Identyfikatsiia ta klasyfikatsiia nematerialnykh aktyviv ta problemy yikh vyznachennia [Identification and classification of intangible assets and problems of their definition]. *Ekonomika: realii chasu – Economics: Realities of time*, 2, 98–104. (in Ukrainian)
12. Tyrinov A. V. (2019). Problemy oblikovoho vidobrazhennia nematerialnykh aktyviv v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Problems of the accounting of intangible assets in the enterprise management system]. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economy. Finances. Right*, 6–9. (in Ukrainian)
13. Yasysheva V. V. (2020). Okremi aspekty metodolohii obliku nematerialnykh aktyviv [Separate aspects of the methodology of accounting intangible assets]. *Вісник Тернопільського національного економічного університету – Bulletin of the Ternopil National University of Economics*, 2, 219–233. (in Ukrainian)