

УДК 657.

JFL classification: M 40, M 41

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.01.171>

Валентина ЯСИШЕНА,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету,
вул. Гонти, буд. 37, м. Вінниця, 21000, Україна
E-mail: valentya.yasyshena@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3214-3877>

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ясишена В. Проблеми обліку і звітності нематеріальних активів через призму методів бухгалтерського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 1. С. 171–186. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.01.147>

Yasyshena V. (2020). Problemy obliku i zvitnosti nematerialnykh aktyviv cherez pryzmu metodiv bukhgaiterskoho obliku [Problems of accounting and reporting of intangible assets through accounting methods]. *The Herald of Ternopil National Economic University*, Vol. 1. P. 171–186. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.01.171>

Анотація

Вступ. Постійні зміни в економіці потребують розвитку системи обліку, що вимагає постійного удосконалення її методології. На сьогодні збільшення вартості компаній відбувається за рахунок зростання частки нематеріальних активів. Тому актуальними є проведення досліджень, які дають змогу розкрити проблеми обліку і звітності таких активів підприємства через призму методів бухгалтерського обліку і окреслити шляхи їх вирішення.

Мета. Дослідження спрямоване на вивчення методів бухгалтерського обліку, розкриття їх сутності, визначення впливу на облік і формування показників звітності в частині НМА і гудвілу відповідно до вимог чинного законодавства.

Методи. Методика дослідження базується на вивченні стану нормативного регулювання обліку нематеріальних активів шляхом критичного аналізу змісту нормативних документів. Виокремлення проблемних питань було визначено за допомогою експрес-опитування і анкетування головних бухгалтерів компаній. На всіх етапах дослідження використовувалися методи порівняння і групування, а на завершальному проведено узагальнення результатів.

© Валентина Ясишена, 2020.

Результати. Зазначено, що методологія бухгалтерського обліку має враховувати всі методи, які сприяють розвитку облікової науки і вивченню її предмета, а не тільки ті, що належать до спеціальних. Використання методу моделювання дасть змогу будувати бухгалтерські моделі для визначення і використання елементів методу бухгалтерського обліку в поточному обліку, навчальному і науковому процесах, а також з метою виконання планів і встановлення облікових прогнозів.

Обґрунтовано необхідність розробки нових методичних рекомендацій для документального забезпечення первинного обліку нематеріальних активів всіх видів з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів. Обґрунтовано, що при інвентаризації необхідно враховувати характеристики і сутність окремих видів нематеріальних активів для визначення підходу до перевірки. Розкрито необхідність обрання обережного підходу до переоцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю і доцільність у багатьох випадках застосування моделі собівартості. Розкрито необхідність розробки Методичних рекомендацій з формування собівартості нематеріальних активів в розрізі калькуляційних статей для підприємств різних видів економічної діяльності або більш детального розкриття цього питання в П(С)БО 8.

Перспективи. Необхідно проводити дослідження у сфері удосконалення облікової методології, у т. ч. нематеріальних активів, через призму таких елементів методу бухгалтерського обліку, як рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення.

Ключові слова: методологія, нематеріальні активи, елементи методу бухгалтерського обліку, моделювання, документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання.

Формули: 0, **рис.:** 0, **табл.:** 1, **бібл.:** 14.

Abstract

Valentyna YASYSHENA

PROBLEMS OF ACCOUNTING AND REPORTING OF INTANGIBLE ASSETS THROUGH ACCOUNTING METHODS

Introduction. Constant changes in the economy require the development of a system of accounting, which requires constant improvement of its methodology. Nowadays, the companies' value growth is due to the increase in the share of intangible assets. Therefore, it is relevant to conduct research that will highlight the problems of accounting and reporting of such assets of the enterprise through the accounting methods and outline ways to solve them.

Objective. The paper aims at studying the methods of accounting, disclosure of their nature, determining the impact on accounting and the formation of reporting indicators in the IAs and goodwill in accordance with the requirements of the applicable law.

Methods. The research methodology is based on the study of the state of the statutory regulation of accounting of intangible assets through a critical analysis of the content of normative documents. The identification of problematic issues was determined through a quick survey and questionnaire of the chief accountants of the companies' chief accountants.

Methods of comparison and grouping were used at all stages of the study, and the results were summarized at the final stage.

Results. *It is stated that it is necessary to consider all methods that contribute to the accounting development but not only the specific ones. A simulation method will allow to build accounting models to represent and use elements of the method of accounting in current accounting, educational and scientific processes, as well as to fulfil plans and set accounting estimates. The necessity of development of new methodological recommendations for documentary provision of primary accounting of intangible assets of all types with generalization and improvement of existing forms of primary documents is substantiated. It is substantiated that the inventory should take into account the characteristics and nature of certain types of intangible assets to determine the approach to verification. The necessity of choosing a prudent approach to the revaluation of intangible assets at fair value and the appropriateness of the cost model in many cases is disclosed. The necessity of elaboration of Methodological recommendations for the formation of the cost of intangible assets in the context of calculation items for enterprises of different types of economic activity, or more detailed disclosure of this issue in PAS 8, is revealed.*

Prospects. *It is necessary to carry out research in the field of improvement of accounting methodology, including intangible assets through the prism of such elements of the method of accounting as accounts, double-entry, and balance sheet.*

Keywords: methodology, intangible assets, elements of accounting method, modeling, documentation, inventory, estimation, calculation.

Formulas: 0, fig.: 0, tab.: 1, bibl.: 14.

Вступ. Розвиток суспільства і економіки ставить нові вимоги та робить нові виклики перед системою обліку, що вимагає перегляду й удосконалення її методології. Водночас на сьогодні вчені всього світу вказують на важливість проведення досліджень у сфері нематеріальних активів (далі НМА), які відіграють важливу роль у збільшенні вартості компаній і створюють значний розрив між її балансовою та ринковою вартістю. Отже, на сьогодні актуальними є питання розвитку методології вітчизняного обліку, у т. ч. її методів, а також обліку і формування показників звітності в частині НМА і гудвілу. Це потребує проведення досліджень, які дають змогу розкрити проблеми обліку і звітності нематеріальних ресурсів підприємства через призму методів бухгалтерського обліку й окреслити шляхи їх вирішення.

Аналіз досліджень і публікацій, де започатковано вирішення проблеми. Питання методології обліку розкривалися впродовж багатьох років у працях вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема таких, як М. І. Бондар, З.-М. В. Задорожний, М. В. Корягін, П. О. Куцик, Н. М. Мальяга, М.Г. Чумаченко, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В. Ф. Палій та ін. Окремими питаннями обліку НМА займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені-економісти, як І. А. Бігдан, Н. М. Бразілій, О. В. Вакун, В. М. Діба, С. Ф. Легенчук, Ю. В. Писаренко, Н. Ю. Пузиня, К. Е. Свейбі, О. В. Сизоненко, Дж. Р. Хитчнер.

Незважаючи на значний доробок цих учених, окремі питання щодо побудови методології бухгалтерського обліку, а також обліку і формування показників звітності в частині НМА і гудвілу все ще не вивчені.

Мета дослідження – вивчення методів бухгалтерського обліку, розкриття їх сутності, визначення впливу на облік і формування показників звітності в частині НМА і гудвілу відповідно до вимог чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологія обліку має відповідати сучасним вимогам економіки і бути основою, на якій повинна будуватися облікова система в державі і на окремому підприємстві. Але на сьогодні у вітчизняній науці не встановлено загальноновизнаних теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку. На концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку впливає багато чинників різного характеру. За словами З.-М. Задорожного, негативно на цей процес впливає відсутність чіткої, послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, розбіжності між податковим і бухгалтерським законодавством, вітчизняними і міжнародними стандартами, розходження у поглядах науковців щодо майбутнього вітчизняного обліку, відсутність єдиної думки щодо визнання видів обліку, спірні питання методології і термінології, які представлені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та інші проблеми, які наявні в нормативно-правових документах [1, с. 163]. За таких умов важко побудувати єдину методологію бухгалтерського обліку, яка буде відповідати сучасним вимогам.

Загалом методологія бухгалтерського обліку складається з різних елементів, але метою дослідження є вивчення методів, за допомогою яких відбувається пізнання предмета вказаної науки. Методологія бухгалтерського обліку охоплює загальнонаукові і спеціальні методи, які в сукупності дають змогу вивчати і розвивати бухгалтерську науку. Методологія бухгалтерського обліку повинна спрямовуватися на застосування в своєму арсеналі широкого спектра методів, а не тільки тих, що традиційно належать до методу бухгалтерського обліку. Застосовувати обрані методи пізнання необхідно в залежності від масштабу, етапів і глибини дослідження.

Метод (грец. *methodos* – шлях дослідження, вчення) – спосіб пізнання явищ природи та життя; підхід до вивчення суспільного життя і його відображення. Це прийом або система прийомів, що застосовується в певній галузі діяльності (науки, виробництва тощо) [2, с. 399].

Я. В. Соколов зазначає, що метод бухгалтерського обліку науковці намагалися і намагаються тлумачити, як набір певних інструментів, кожен з яких розглядається, як ізолюваний елемент. Метод – це те, що дає змогу даній науці пізнавати її предмет [3, с. 128].

Погоджуємось з думкою вченого, що бачення методу бухгалтерського обліку як набору інструментів, кожен з яких розглядається ізолювано від іншого, є неправильним. Такий підхід не дає можливості вивчати на теоретичному рівні й обліковувати з практичного боку повною мірою всі факти господарської діяльності підприємства, а також вирішувати завдання, що виникають у процесі діяльності підприємства. Всі елементи методу бухгалтерського обліку взаємопов'язані між собою, взаємозалежні і впливають один на одного, один елемент методу впливає з іншого. Це також обумовлює важливість використання системного підходу до розкриття методології бухгалтерського обліку на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовища, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними.

Отже, методологія бухгалтерського обліку має також враховувати всі методи, які сприяють розвитку облікової науки, вивченню предмета бухгалтерського обліку і вирішенню завдань господарської діяльності, а не тільки ті методи, що належать до спеціальних. Відповідно загальнонаукові методи в бухгалтерському обліку поділяють на такі:

– методи емпіричного рівня дослідження (спостереження, порівняння, вимірювання, експеримент);

– методи теоретичного рівня дослідження (ідеалізація, формалізація, аналогія, аксіоматичний метод, гіпотетичний метод, системний аналіз, групування, узагальнення);

– методи, що використовуються як на емпіричному, так і на теоретичному рівнях дослідження (індукція і дедукція, аналіз і синтез, абстрагування, історичний, логічний, моделювання).

На нашу думку, особливу роль серед методів, які дають змогу вивчати предмет бухгалтерського обліку, відіграє моделювання, використанню якого на сьогодні сприяє розвиток комп'ютерних технологій. На думку Д. І. Пільменштейна, моделювання слід вважати дев'ятим елементом методу бухгалтерського обліку [4, с. 93]. Я. В. Соколов також зазначає, що моделювання – це метод бухгалтерського обліку, який дає змогу вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо та безпосередньо, а через спеціально створені образи й описи – символи [3].

Моделювання в бухгалтерському обліку дає змогу представити у вигляді моделі: від звичайного рахунка, на якому обліковуються ТМЦ, до ідеальної системи обліку з множинними елементами і внутрішніми зв'язками між ними, із зв'язками системи з зовнішнім середовищем, враховуючи багаторівневий, ієрархічний та організаційний аспекти. Отже, моделювання дає змогу мати справу безпосередньо не з самими обліковими об'єктами, а з їх заміниками (символами, образами, схемами, формулами, скороченнями слів тощо), тобто в процесі моделювання досліджуваний об'єкт замінюється моделлю.

Модель – це уявно зображена чи матеріально реалізована система, яка, відображаючи чи відтворюючи об'єкт дослідження, здатна заміщати його так, що вивчення моделі дає нову інформацію про об'єкт дослідження. Отже, модель замінює об'єкт, вона у певній ситуації є його аналогом за властивостями, структурою, зв'язками чи функціями.

Метод моделювання дає змогу будувати бухгалтерські моделі для вираження і використання елементів методу бухгалтерського обліку в поточному обліку, навчальному і науковому процесах, а також з метою виконання планів і встановлення облікових прогнозів. Під час документування є можливість за допомогою необхідних реквізитів змоделювати господарську операцію. Інвентаризаційний опис є моделлю, в якій зафіксовано склад господарських засобів і джерел їх формування за необхідним групуванням бухгалтерських об'єктів обліку на певну дату. За допомогою моделювання методів оцінювання здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику. Моделювання методів калькулювання за різними видами калькуляцій дає змогу формувати собівартість продукції, робіт, послуг. Моделі рахунків вказують на наявність і рух ресурсів суб'єкта господарювання

за різним ступенем деталізації (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки). Подвійний запис дає змогу змодельювати (розкрити) господарські факти, явища, події, які відбуваються в господарській діяльності. Загалом моделювання кореспонденцій необхідне для найбільш повного відображення господарських операцій. Балансове узагальнення як модель дає змогу визначити рівність між активом і пасивом балансу. За допомогою змодельованих форм звітності є можливість оцінити фінансовий стан і результати діяльності підприємства, побачити рух грошових потоків, структуру власного капіталу тощо. Отже, кожен елемент методу бухгалтерського обліку тісно пов'язаний з моделюванням і може бути відображений у вигляді відповідної моделі.

Метод моделювання використовується на теоретичному та емпіричному рівнях дослідження, він також пов'язаний з методами формалізації, математичного моделювання, ідеалізації, уявного експерименту.

Важливу частину проведення досліджень у сфері методології обліку займає окреме вивчення методу бухгалтерського обліку. Традиційно до елементів методу бухгалтерського обліку належать такі: документування, інвентаризація, оцінювання, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність.

Документування як елемент методу бухгалтерського обліку використовується в обліку для фіксації на паперових або електронних носіях (регламентованих або розроблених суб'єктом господарювання) фактів господарської діяльності. З юридичної точки зору документ становить доказову базу в бухгалтерському обліку. Без документального підтвердження господарські операції не можуть бути відображені в обліку.

Вдосконаленню документування обліку НМА присвятили праці такі вчені, як І. А. Бігдан, С. В. Шульга, Т. В. Польова, Л. В. Бражна, Н. М. Бразілій, І. І. Криштопа, Ю. В. Писаренко, І. В. Жураковська, О. В. Сизоненко, М. В. Плекан, В. С. Шелест. Також дослідження проводилися в напрямках: документального забезпечення вартісного оцінювання об'єктів селекції та інших об'єктів інтелектуальної власності; удосконалення форм первинних документів і реєстрів для ідентифікації торговельних марок, не відображених в бухгалтерському обліку; розробки форм первинних документів з обліку витрат на створення НМА та доходів від їх використання у науково-дослідних господарствах; розробки методики документування та відображення в обліку витрат на створення і використання торговельної марки; документальне оформлення гудвілу в разі придбання та корпоратизації шляхом розробки документів (калькуляції гудвілу, аналітичної відомості з обліку гудвілу, облікової картки гудвілу).

Процес документування в обліку операцій з НМА здійснюється на основі Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затвердженого наказом МФУ України 22.11.2004 № 732 (Типові форми № 732). Згідно з цим нормативним документом рекомендовано використовувати такі типові форми:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [5].

Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій), затверджена наказом Державного комітету статистики України; від 10.08.2004 № 469. Форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності такі:

- Форма № ІВ-1. Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні (додається);
- Форма № ІВ-2. Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав (додається);
- Форма № ІВ-3. Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем (додається);
- Форма № ІВ-4. Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій (додається);
- Форма № ІВ-5. Заява про раціоналізаторську пропозицію (додається);
- Форма № ІВ-6. Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності (додається) [6].

З вищевикладеного переліку форм первинних облікових документів видно, що ці документи розроблені тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Для обліку НМА, які не належать до прав інтелектуальної власності (права користування природними ресурсами, права користування майном, інші нематеріальні активи) первинні документи не розроблено. Але в обліковій практиці Типові форми № 732 для цих видів НМА також можуть використовуватись. Зазначимо, що в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327 (далі Методичні рекомендації № 1327), для ведення первинного обліку НМА згадуються тільки форми, що застосовуються для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності (Типові форми № 732), і не оговорюється використання інших нормативних документів. Також наявні рекомендації щодо використання для первинного документування НМА, що не належать до інтелектуальної власності Типових форм первинного обліку основних засобів, що затверджені Наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352 [7]. На сьогодні також розроблені Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджені Наказом МФУ від 13.09.2016 № 818, в яких зазначено, що вони можуть використовуватися незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [8]. Але в самих цих двох нормативно-правових документах (Типових формах № 352 і 818) чітко не прописано, що вони можуть бути використані для подібних цілей.

Суб'єкт господарювання може самостійно розробляти форми документів, які повинні мати обов'язкові реквізити, визначені у «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженому Наказом МФУ від 24.05.1995 № 88. У процесі розробки таких первинних документів необхідно враховувати галузеві особливості суб'єкта господарювання.

Отже, для ведення первинного обліку НМА існує багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, тому що первинні форми частково зібрані в декількох вищезазначених законодавчо-нормативних документах. Форми документів, що затверджені наказом № 352 від 29.12.1995 р., є застарілими. На нашу думку, основні засоби і НМА хоча і належать до необоротних активів, мають принципові відмінності, які мають бути враховані у процесі розробки первинних форм для НМА.

Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА, є заплутаною і потребує негайного усунення. Наявні проблемні питання, які стосуються структури самих форм первинних документів, що зазначено в низці наукових праць. На сьогодні гостро стоїть питання щодо розробки нових методичних рекомендацій для документального забезпечення первинного обліку НМА з узагальненням і удосконаленням форм первинних документів для обліку НМА, а також з урахуванням останніх змін чинного законодавства. Рекомендації щодо удосконалення форм первинного обліку НМА буде окремо розглянуто в наступній публікації. Також, на сьогодні є необхідність в розробці первинної документації, що буде відображати операції з формуванням НМА, які будуть створювати внутрішній гудвіл.

Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку полягає у перевірці й документальному підтвердженні фактичної наявності та стану, відповідності критеріям визнання оцінювання об'єктів обліку на певну дату. Вибір методу інвентаризації залежить від характеру і специфіки об'єктів перевірки та окреслених завдань.

Удосконалення методики проведення інвентаризації займалися такі науковці, як Л. В. Бражна, Т. М. Банасько. Проводилося покращення порядку інвентаризації торговельних марок Ю. С. Рудченко та методики інвентаризації об'єктів прав інтелектуальної власності (ОПІВ) С. Ф. Легенчуком [9]. Удосконалення порядку здійснення інвентаризаційних процедур щодо НМА описано В. М. Дібою [10].

Необхідність проведення інвентаризації НМА встановлено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а порядок проведення інвентаризації НМА та оформлення її результатів регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, що затверджено Наказом МФУ від 02.09.2014 № 879. Порядок відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку розкрито у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327.

Для якісного проведення інвентаризації НМА необхідно бути компетентним в різновидах цих активів. НМА є специфічними активами, й інвентаризація об'єктів НМА не може здійснюватися, наприклад, шляхом вимірювання і зважування, а має свої особливості. Вона переважно полягає в перевірці наявності документів, які підтверджують право володіння НМА, правильність їх відображення в обліку, виявленні НМА, що не відповідають критеріям визнання.

Відповідно до Положення про інвентаризацію має забезпечуватися таке: виявлення фактичної наявності НМА за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права з встановленням обґрунтованості їх оприбуткування; визначення лишку або нестачі НМА шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення НМА, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також НМА, що не використовуються; виявлення НМА, які не відповідають критеріям визнання; перевіряється наявність і стан у складі незавершених капітальних інвестицій НМА.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву НМА, характеристики, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів НМА [11].

У теоретико-практичній площині бухгалтерського обліку піднімаються проблемні питання щодо визнання, оцінювання, капіталізації, виявлених нестач НМА, які не мають однозначного підходу через існування різних видів НМА і недосконалого нормативно-правового забезпечення, що впливає на порядок і якість інвентаризації цих активів. У цьому Положенні не розкрито порядок інвентаризації гудвілу. В науковій літературі також порушується спірне питання: що є об'єктом інвентаризації: сам об'єкт НМА, чи документ, що підтверджує право володіння ним? На нашу думку, через різні характеристики і сутність НМА у деяких випадках достатньо буде документальної перевірки прав на володіння об'єктом НМА (наприклад, право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, право користування земельною ділянкою, право на оренду приміщень, право на торговельні марки (знаки товарів і послуг тощо), тощо), а в інших випадках, наприклад у процесі перевірки програмного забезпечення (прав на комп'ютерні програми та на програми для ЕОМ), крім наявності документів на право володіння об'єктом НМА, також необхідно перевірити якість роботи програми. У разі виявлення порушень у функціональності роботи програмного забезпечення або його неробочого стану необхідно вжити заходи щодо відновлення його роботи у нормальному режимі, а якщо це неможливо, то визнати нестачу НМА. Також у разі відсутності підтверджувальних документів, тобто прав на користування природними ресурсами, майном, прав на об'єкти інтелектуальної власності, об'єкт не може надалі обліковуватися на балансі, як НМА. Отже, окрім документальної перевірки прав на володіння НМА, щодо деяких НМА необхідно застосовувати перевірку щодо встановлення їх функціональності.

Загалом в нормативних документах не виокремлено чіткого порядку інвентаризації НМА, що викликає певні складнощі під час перевірки на практиці. Проблемним питанням є відображення в обліку лишків або нестач НМА. У Додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327 (далі Методичні рекомендації № 1327), розкрито порядок обліку лише лишків НМА за результатами інвентаризації, а щодо порядку обліку нестач – він не розкритий.

Рекомендовано нестачу НМА відображати аналогічно до операцій щодо ліквідації необоротних активів, тобто керуючись п. 30 додатка до Методичних рекомендацій № 1327, де відображається операція з ліквідації НМА з використанням субрахунка

976 «Списання необоротних активів». На нашу думку, для обліку нестач НМА необхідно відкрити додатковий субрахунок 973 «Нестачі необоротних активів» і відображати втрати необоротних активів. Це потребує внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції до його застосування, а також внесення додаткових кореспонденцій до Методичних рекомендацій № 1327. Зазначимо, що уведення субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів» одночасно з реєстрацією результатів інвентаризації активізує такі елементи методу бухгалтерського обліку, як документування, оцінювання, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність.

Потребують подальшого вивчення питання проведення інвентаризаційних процедур НМА різних видів та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Відкритими все ще є питання інвентаризації гудвілу.

Оцінка. Формування достовірної інформації у сфері обліку НМА і відображення їх у фінансовій звітності забезпечується об'єктивною і науково обґрунтованою їх оцінкою. Оцінка – це елемент методу бухгалтерського обліку, вона необхідна для вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а оцінювання – це процес, необхідний для здійснення оцінки, який охоплює етапи, підходи, методи та процедури оцінювання. Достовірна оцінка об'єктів обліку, у т. ч. НМА, є одним із складних і найважливіших елементів методу бухгалтерського обліку, що тісно пов'язана з іншими елементами, а особливо із балансовим узагальненням і фінансовою звітністю.

Питання оцінки НМА вивчали такі вчені, як В. В. Сатовський, І. А. Бігдан, М. Д. Равшавдех Абдель-Вахаб, Н. М. Бразілій, Т. М. Банасько, І. М. Лепетан, О. В. Сизоненко, О. В. Вақун, М. В. Плекан. Також проводилися дослідження в таких напрямках: запровадження експертних методів оцінювання майна у разі здійснення переоцінки нематеріальних активів (І. І. Криштопа); оцінювання інтелектуального капіталу (Ю. В. Писаренко); формування комплексного методичного підходу до визначення вартості КБ як НМА, а також оцінювання КБ банків за нефінансовими показниками (Ю. О. Колчар); система оцінки гудвілу, що передбачає створення двоетапної моделі (Ю. А. Судин); адаптації методики переоцінки нематеріальних активів, для ІТ-підприємств, для яких існує та не існує активний ринок (Х. І. Скоп).

Вивчення питань оцінки і переоцінки НМА формується на основі таких документів, як МСФЗ «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 38 «Нематеріальні активи», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

До головних аспектів визнання НМА належать такі: відповідність НМА його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більше одного року; достовірне визначення вартості; наявність підтверджувальних документів про право користування або право власності.

В МСБО 38 зазначено, що оцінювання НМА після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або моделлю переоцінки [12]. В П(С)БО 8 розкрито аналогічний підхід і зазначено, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих НМА, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта НМА слід переоцінювати всі інші активи групи, до

якої належить цей НМА (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Аналогічно у параграфі 73 МСБО 38 зазначено, що об'єкти НМА в межах класу потрібно оцінювати одночасно для запобігання вибіркової переоцінки активів та відображення у фінансовій звітності сум, які становлять суміш витрат та вартостей на різні дати [12].

До питання переоцінки НМА за справедливою вартістю необхідно підходити виважено і обережно. Слід встановити, чи наявний абсолютно активний ринок аналогічних НМА. До НМА, що не мають активного ринку, можна віднести торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. Отже, у багатьох випадках більш доцільно буде застосовувати для оцінювання НМА модель собівартості.

За МСБО 38 можна обрати найбільш доцільний механізм переоцінки НМА (індексний метод або згортання амортизації та балансової вартості активу). Застосування індексного методу також розкрито в п. 21 П(С)БО 8 [13]. Також, згідно з параграфом 80 б) МСБО 38 можливе застосування механізму згортання амортизації та балансової вартості активу через вилучення амортизації з валової балансової вартості активу, а чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу. Цей підхід не розкрито в П(С)БО 8. Періодичність переоцінки залежить від залишкової вартості НМА, яка на звітну дату не повинна суттєво відрізнятись від його справедливої вартості.

Наявні спірні питання, що пов'язані з оцінюванням НМА, які потребують вирішення, а саме: виокремлення частки НМА у процесі проведення оцінювання бізнесу; внесення НМА до статутного капіталу; визначення прибутковості НМА в майбутньому; трансформація обліково-звітної інформації в частині НМА під час формування звітності за МСФЗ; дооцінка об'єктів НМА, які мають нульову залишкову вартість; оцінювання прав користування природними ресурсами; оцінювання внутрішнього гудвілу, що виникає в поточній діяльності підприємства тощо. Одним з найбільш актуальних питань вважається визначення впливу НМА на ринкову вартість підприємства, тому є потреба в удосконаленні методики оцінювання вже наявних і спірних об'єктів НМА.

Калькулювання – це обчислення в грошовому вираженні собівартості виготовлення одиниці продукції або виконаних робіт, послуг за елементами витрат. Суть методу полягає у тому, що визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання є спірним елементом методу бухгалтерського обліку, який не всі науковці визнають, як окремий елемент. Поняття «калькулювання» в наукових і нормативних джерелах більше пов'язується з активами, які мають матеріальний характер, а також з роботами і послугами. Питання щодо калькулювання собівартості матеріальної продукції, робіт послуг широко досліджуються в науковій літературі такими видатними науковцями, як Я. В. Соколов, В. Ф. Палій та ін. [3, 14]. Щодо калькулювання собівартості НМА, то ці питання недостатньо розкриваються і мають низку нез'ясованих моментів. С. Ф. Легенчук досліджував питання калькулювання й оцінювання вартості об'єктів права інтелектуальної власності під час їх створення з урахуванням виникнення синергетичних ефектів [9].

До нормативно-правових документів, що містять рекомендації з формування собівартості створення НМА, можна віднести П(С)БО 8 і Методичні рекомендації № 1327. На сьогодні не розроблено Методичних рекомендацій з формування собівартості НМА, які б детально розкривали порядок визначення собівартості НМА в розрізі калькуляційних статей. Тому у процесі формування собівартості НМА

слід керуватися національними стандартами бухгалтерського обліку і частково Методичними рекомендаціями № 1327.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 8 первісна вартість НМА, створеного підприємством (установою), містить прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо) [13].

У процесі формування переліку статей калькуляції і складу витрат, що будуть входити в них під час створення НМА, суб'єкт господарювання повинен також враховувати: вид економічної діяльності (галузеве підпорядкування); технологічні й організаційні особливості процесу виробництва (для промислових підприємств), перелік витрат, необхідних для створення відповідного виду НМА; строки створення НМА тощо.

Для кожного виду НМА необхідно встановити свої особливості визначення статей калькуляції собівартості створених НМА і відповідно склад витрат, що будуть входити у калькуляційні статті. Порядок калькулювання собівартості створених НМА з урахуванням всіх особливостей необхідно розкрити в наказі про облікову політику підприємства. Калькуляційні статті для створення НМА наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Калькуляційні статті для створення НМА

Елементи витрат	Калькуляційні статті
Витрати на оплату праці	Основна заробітна плата працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
	Додаткова заробітна плата та інші виплати працівникам, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
Матеріальні витрати	Сировина й матеріали
	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
	Паливо й енергія на технологічні цілі
	Малоцінні швидкозношувані предмети
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
Амортизація	Амортизація необоротних активів, пов'язаних із створенням НМА
Інші витрати	Витрати на оплату службових відряджень працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
	Роботи і послуги, що виконуються (надаються) сторонніми підприємствами та організаціями
	Вартість патентів, ліцензій
	Консультаційні, посередницькі, інформаційні послуги
	Оплата реєстрації юридичного права
	Інші витрати
Первісна вартість створеного НМА включає суму статей 1.1 ÷ 5.6)	

*Всі витрати мають бути безпосередньо пов'язані зі створенням НМА

Всі витрати підприємства на створення НМА до початку його уведення в господарський обіг будуть акумулюватися на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Висновки і перспективи подальших перевірок.

1. Методологія бухгалтерського обліку має враховувати всі методи, які сприяють розвитку облікової науки, вивченню предмету бухгалтерського обліку і вирішенню завдань господарської діяльності, а не тільки ті методи, що належать до спеціальних. Використання методу моделювання дасть змогу будувати бухгалтерські моделі для представлення і використання елементів методу бухгалтерського обліку в поточному обліку, навчальному і науковому процесах, а також з метою виконання планів і встановлення облікових прогнозів. Кожен елемент методу бухгалтерського обліку тісно пов'язаний з моделюванням і може бути відображений у вигляді відповідної моделі.

2. Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА, є заплутаною і потребує негайного усунення. Для ведення первинного обліку НМА існує багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, тому первинні форми частково зібрані в декількох законодавчо-нормативних документах, а деякі з них є застарілими. Первинні форми, які використовуються для обліку основних засобів, не мають застосовуватися для обліку НМА, тому що вони мають низку принципових відмінностей, які необхідно врахувати у процесі розробки первинних форм для НМА. Необхідно розробити нові методичні рекомендації для документального забезпечення первинного обліку НМА всіх видів з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів та з урахуванням останніх змін чинного законодавства.

3. Для визначення, що є об'єктом інвентаризації у разі перевірки НМА, необхідно враховувати характеристики і сутність окремих видів НМА. У деяких випадках достатньо буде документальної перевірки прав на володіння об'єктом НМА, а в інших – окрім наявності цих документів, необхідно застосовувати перевірку щодо встановлення функціональності НМА. У разі виявлення порушень у функціональності роботи програмного забезпечення або його неробочого стану слід вжити заходи щодо відновлення його роботи у нормальному режимі, а якщо це неможливо, то визнати нестачу НМА.

4. До питання переоцінки НМА за справедливою вартістю необхідно підходити виважено й обережно. Слід встановити, чи існує абсолютно активний ринок аналогічних НМА. До НМА, що не мають активного ринку, можна віднести торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. Отже, у багатьох випадках доцільніше буде застосовувати для оцінювання НМА модель собівартості.

5. Калькулювання є спірним елементом методу бухгалтерського обліку, який визнається, як окремий елемент не всіма вченими. На сьогодні для формування собівартості НМА слід керуватися національними стандартами і частково Методичними рекомендаціями № 1327. На майбутнє необхідно розробити Методичні рекомендації з формування собівартості НМА в розрізі калькуляційних статей для підприємств різних видів економічної діяльності або більш детально розкрити це питання в П(С)БО 8. Це необхідно зробити через ряд неузгоджених питань, пов'язаних з формуванням вартості створених НМА і постійним виникненням нових їх видів, зростанням ролі НМА у збільшенні вартості підприємства. У процесі формування переліку статей калькуляції і складу витрат, що будуть входити в них під час створення НМА, необхідно враховувати: вид економічної діяльності (галузеве підпорядкування); технологічні

й організаційні особливості процесу виробництва (для промислових підприємств), перелік витрат, необхідних для створення відповідного виду НМА; строки створення НМА тощо.

6. Потребують подальшого вивчення питання проведення інвентаризаційних процедур НМА різних видів, а також гудвілу та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Необхідне удосконалення і розробка первинної документації з обліку НМА, які будуть створювати внутрішній гудвіл. Проблеми обліку і звітності НМА через призму таких елементів методу бухгалтерського обліку, як рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність, будуть розкриті у наступній публікації.

Література

1. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 163–169.
2. Сучасний тлумачний словник української мови: 60 000 слів / Дубічинський В. В. (ред). Харків : Школа, 2007. 832 с.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2003. 469 с.
4. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2003. 476 с.
5. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення 02.02.2020).
6. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій: Наказ Державного комітету статистики України від 10.08.2004 № 469. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04> (дата звернення: 03.02.2020).
7. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95> (дата звернення 02.02.2020).
8. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/november/issue-91/article-23039.html> (дата звернення: 03.02.2020).
9. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Національний аграрний університет. Київ, 2006. 21 с.
10. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Київський нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. Київ, 2017. 443 с.

11. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Державного комітету статистики України від 02.09.2014 № 879. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 02.02.2020).
12. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). URL : https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038_ukr_2016.pdf. (дата звернення: 03.02.2020).
13. Нематеріальні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 (П(С)БО 8). URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99/>. (дата звернення: 02.02.2020).
14. Палий В. Ф. Основы калькулирования. Москва : Финансы и статистика, 1987. 288 с.

References

1. Zadorozhnyi Z. V. (2010). Aktualni problemy bukhgalterskoho obliku v Ukraini [Actual problems of accounting in Ukraine]. Ekonomichniy analiz – Economic analysis. – Вип. 6. Р. 163-169. [in Ukrainian].
2. Dubichinsky V.V. (ed) (2007) Suchasnyi tlumachnyi slovnyk ukraïnskoi movy: 60 000 sliv [Modern Ukrainian Dictionary of Interpretation: 60,000 words]. Kharkiv: Shkola. 832 p. [in Ukrainian].
3. Sokolov Ya. V. (2003). Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Fundamentals of Accounting Theory]. Moskva: Finansyi i statistika. 469 p. [in Russia].
4. Maliuha N.M. (2003). Naukovi doslidzhennia v bukhgalterskomu obliku [Scientific research in accounting]. (ed. by F.F. Butyntsia). Zhytomyr: Ruta. 476 p. [in Ukrainian].
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku ob'ektiv prava intelektualnoi vlasnosti u skladi nematerialnykh aktyviv» vid 22.11.2004 № 732. [Order of the Ministry of Finance of Ukraine «Approval of standard forms of primary accounting for intellectual property rights in intangible assets» from 22.11.2004 № 732] Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> [in Ukrainian].
6. Nakaz Derzhavnoho komitetu statystyky Ukrainy «Instruktsiia shchodo zapovnennia form pervynnoi oblikovoi dokumentatsii z obliku ob'ektiv prava intelektualnoi vlasnosti (vynakhodiv, korysnykh modelei, promyslovykh zrazkiv, komponuvan (topohrafii) intehralnykh mikroskhem i ratsionalizatorskykh propozyzii» vid 10.08.2004 № 469. [Order of the State Statistics Committee of Ukraine «Instructions for completing forms of primary accounting records for accounting for intellectual property objects (inventions, utility models, industrial designs, layout (topographies) of integrated circuits and innovative proposals» from 10.08.2004 № 469] Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04> [in Ukrainian].
7. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku» vid 29.12.1995 № 352. [Order of the Ministry of Finance of Ukraine «On approval of standard forms of primary accounting» from 29.12.1995 № 352] Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95> [in Ukrainian].
8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia typovykh form z obliku ta spysannia osnovnykh zasobiv sub'iektamy derzhavnoho sektoru ta poriadku yikh

- skladannia» vid 13.09.2016 № 818. [Order of the Ministry of Finance of Ukraine «On approval of standard forms for accounting and write off of fixed assets by public sector entities and procedure for their preparation» from 13.09.2016 № 818] Retrieved from <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/november/issue-91/article-23039.html> [in Ukrainian].
9. Lehenchuk S.F. (2006). Bukhhalterske vidobrazhennia intelektualnoho kapitalu: avtoref. dys. cand. ekon. nauk: 08.06.04 – bukhalterskyi oblik, analiz ta audyt [Legenchuk S. F. Accounting of intellectual capital: dis. Cand. econom. Sciences: 08.00.09 – accounting, analysis and audit] Kyiv: Natsionalnyi ahraryni universytet – National Agrarian University. 21 p. [in Ukrainian].
 10. Dyba V. M. (2017). Oblik ta analiz nematerialnykh aktyviv v umovakh instytuttsiinykh zmin: teoriia i metodolohiia: dys. dokt. ekon. nauk: 08.00.09 – bukhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti) [Diba V.M. Accounting and analysis of intangible assets under institutional changes: theory and methodology: dis. Doct. econom. Sciences: 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by type of economic activity)]. Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet im. Vadyma Hetmana – Kyiv Vadym Hetman National Economic University. 466 p. [in Ukrainian].
 11. Nakaz Derzhavnogo komitetu statystyky Ukrainy «Pro zatverdzhennia Polozhennia pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan» vid 02.09.2014 № 879. [Order of the State Statistics Committee of Ukraine «On approval of the Regulations on inventory of assets and liabilities» from 02.09.2014 № 879] Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> [in Ukrainian].
 12. Nematerialni aktyvy: Mizhnarodnyi standart bukhalterskoho obliku 38 (MSBO 38) [Intangible assets: International Accounting Standard 38 (IAS 38)] Retrieved from https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038_ukr_2016.pdf. [in Ukrainian].
 13. Nematerialni aktyvy: Polozhennia (standart) bukhalterskoho obliku 8 (PSBO 8) [Intangible Assets: Provision Accounting Standard 8 (PAS 8)] Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99/>. [in Ukrainian].
 14. Paliy V.F. (1987). Osnovy kalkulirovaniya [Basics of Costing]. Moskva: Finansyi i statistika. 288 p. [in Russia].

Статтю отримано 3 лютого 2020 р.
Article received February 3, 2020.