



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657
JEL Classification: M40, M41

DOI: 10.37332/2309-1533.2023.1.11

Ясишена В.В.,
д-р екон. наук, професор,
професор кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Західноукраїнського національного університету, м. Тернопіль

МОДЕЛЬ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ГУДВІЛУ

Yasyshena V.V.,
dr.sc.(econ.), professor, professor at the department
of economics, accounting and taxation,
Vinnytsia Education and Research Institute of Economy
of West Ukrainian National University, Ternopil

MODEL FOR IMPROVING THE METHODOLOGY AND ORGANIZATION OF THE ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS AND GOODWILL

Постановка проблеми. Нині в діяльності компаній світу нематеріальні активи (далі – НМА) займають перші позиції. Діяльність суб'єктів господарювання проводиться в умовах постійного ускладнення політичних, економічних відносин, зміни законодавчо-нормативної бази, що актуалізує проблемні аспекти розвитку методології та організації бухгалтерського (фінансового) обліку НМА та гудвілу відповідно до сучасних вимог економіки. Впливаючи на ринкову вартість компанії, НМА сприяють підвищенню її інвестиційної привабливості, прибутковості, конкурентоздатності, забезпечуючи зниження виробничих витрат, чим підкреслюється значущість для підприємств використання таких активів. Це викликає потребу в здійсненні досліджень з удосконалення методологічних і організаційних підходів обліку і відображення у звітності НМА та гудвілу. Необхідно відмітити, що господарюючі суб'єкти неповною мірою оцінюють позитивний ефект, якого можливо досягти, використовуючи НМА в своїй діяльності. Важливість проведення досліджень, спрямованих на визначення ролі, обґрунтування напрямів удосконалення обліку, формування показників звітності та управління НМА, визначається зарубіжними та вітчизняними науковцями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні й практичні питання обліку НМА та гудвілу підприємств досліджували в своїх працях провідні вітчизняні і зарубіжні економісти, такі як: М. Ф. Ван Бреда [9], З.-М. В. Задорожний [1], М. В. Корягін [2], П. О. Куцик [2], С. Ф. Легенчук [3], В. В. Сопко [8], Е. С. Хендріксен [9] та інші.

Враховуючи цінність проведених науковцями досліджень, зазначимо, що сучасні умови господарювання ставлять нові завдання перед господарюючими суб'єктами. Для їх розв'язання слід застосовувати системні та комплексні підходи до оновлення теоретико-прикладної площини бухгалтерського (фінансового) обліку щодо НМА та гудвілу. Існує потреба вирішення проблемних питань щодо термінологічних неточностей, визнання, документування, інвентаризації, оцінки, амортизації, відображення в звітності, що ускладнюється через існування різних видів НМА. Дискусійність низки методологічних і організаційних питань обліку НМА та гудвілу, недостатній рівень їхнього дослідження в сучасних умовах зумовили вибір напряму дослідження, окреслення його мети та завдань.

Постановка завдання. Метою статті є розробка моделі удосконалення методології та організації обліку НМА та гудвілу в системі бухгалтерського (фінансового) обліку. Для досягнення мети було поставлено наступні завдання: виявити проблемні питання в частині обліку і формування показників фінансової звітності щодо НМА та гудвілу через удосконалення використовуваних елементів методу бухгалтерського (фінансового) обліку; окреслити шляхи удосконалення методології і

організації обліку й формування показників фінансової звітності в частині НМА та гудвілу; схематично представити модель щодо удосконалення методології та організації обліку НМА та гудвілу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікова методологія потребує удосконалення використовуваних елементів методу обліку, їх вивчення і розвитку для формування нових знань про нематеріальні ресурси підприємства. Розробку моделі удосконалення методології та організації обліку НМА та гудвілу побудовано через виявлення проблемних питань їх обліку і формування показників звітності, окреслення шляхів їх вирішення. Це дасть змогу системно охопити напрями удосконалення методології та організації обліку НМА, гудвілу в системі фінансового обліку.

Розширення принципів бухгалтерського (фінансового) обліку. На принципах бухгалтерського обліку базується облікова методологія. Принципи наведені й охарактеризовані в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». В цих нормативно-правових документах наведено різну кількість принципів і з їх переліком і розкриттям пов'язані дискусійні питання. Під впливом часу і різних факторів вони можуть змінюватися за складом, деякі з них можуть втрачати актуальність і виникати нові принципи.

В. В. Сопко зауважує, що облік господарської діяльності на підприємствах в усіх країнах з ринковою економікою здійснюється за різними принципами, причому в кожній країні ці принципи (їх понад 20) формувалися історично. Істотні відмінності між ними, на його думку, зумовлені специфічними рисами тієї чи іншої держави [8, с. 45]. Вчений виокремив такі основні принципи побудови бухгалтерського обліку загальноприйняті світовою обліковою спільнотою: двоїстості; вартісного вимірювання (грошової оцінки); доказовості; рахунку; суцільності; безперервності (історизму); одиниці обліку (відокремлення засновника від підприємства); періодичності (принцип облікового періоду); нарахування; реєстрації доходу; співвідношення [8, с. 45-50].

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда до основних принципів, які є «фундаментами обліку», віднесли такі: господарюючої одиниці; діючого підприємства; періодичності; консерватизму; грошового вимірника [9, с. 100].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними принципами бухгалтерського обліку, на основі яких формується облікова політика підприємства (у т. ч. у частині НМА), визначено: повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника.

Принципи бухгалтерського обліку також відображаються в працях вищеназваних науковців. Нині є необхідність у цьому Законі до переліку принципів додати принцип обачності (консерватизму). Його сутність було викладено у попередніх редакціях Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Загалом, принцип обачності стосується застосування у бухгалтерському обліку методів оцінювання, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. На сьогодні гостро постало питання стосовно оцінки НМА, що супроводжується певними труднощами, особливо в умовах переходу на М(С)ФЗ. З огляду на це, є випадки необґрунтованого зарахування до фінансової звітності деяких НМА. Наприклад, це стосується внутрішньо генерованих НМА, що відображають у фінансовій звітності, які часто не відповідають критеріям визнання, що розкриті в МСБО 38 «Нематеріальні активи». У МСБО 38 і аналогічно в П(С)БО 8 також зазначено, що оцінку НМА після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або переоцінки. По суті суб'єкт господарювання самостійно визначає, яку з цих моделей доцільно обрати для облікової політики. Переоцінювання нематеріальних активів за справедливою вартістю може бути недовідомим заходом, оскільки не всі ринки НМА мають активні продажі, відтак у багатьох випадках доцільно застосовувати модель собівартості. Застосування у цих випадках принципу обачності безпосередньо забезпечуватиме об'єктивність висвітлення показників фінансової звітності.

Поряд із згаданими в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принципами, при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності слід ураховувати ще такі, як: раціональність, документальне підтвердження, комунікація, зниження ентропії (невпорядкованості).

Принцип раціональності дає можливість зробити розрахунок навантаження на бухгалтерську службу, що впливатиме на якість сформованої інформації у фінансовій звітності. Він реалізується через врахування галузі господарювання і величини організації. Цей принцип дасть змогу порівняти дані про здійснені витрати на формування інформації про виокремлений об'єкт бухгалтерського обліку та корисність від її використання.

Принцип документального підтвердження базується на тому, що фінансова звітність має бути сформована на основі достовірних даних, тобто операції мають бути документально підтверджені.

Принцип комунікації (взаємодії) визначено основною метою ведення бухгалтерського обліку, що зазначено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». З цього виходить, що система бухгалтерського обліку базується на передачі, обміні, одержанні якісної та правдивої інформації про здійснені господарські операції. Надання необхідної інформації широкому колу користувачів різних рівнів здійснюється за допомогою паперового й електронного документообігу. З показниками фінансової звітності може ознайомитись широке коло користувачів, що мають доступ до мережі Інтернет, а це може вплинути на діяльність компанії у вигляді зворотної комунікації.

Принцип зниження ентропії (невпорядкованості) також забезпечує досягнення головної мети Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Ентропія (гр. *ἐνθρον* – *всередині і троті* – *поворот, зміна, перетворення*): в теорії інформації – міра невизначеності ситуації; в математиці – міра невизначеності випадкової функції [7].

В процесі розвитку економіки висуваються нові запити (вимоги) користувачів до облікової системи, а, відповідно, і до інформації, яка нею продукується. Системі управління необхідна достовірна інформація, яку подає система обліку. Існує тісний зв'язок між рівнем забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів необхідною, повною, точною інформацією та зниженням ентропії, невизначеності або, в протилежному випадку, їх зростанням. Застосування принципу зниження ентропії буде сприяти усуненню або зменшенню рівня інформаційної невизначеності та підвищенню якості інформації.

Уточнення поняття «нематеріальні активи». Через існування розбіжностей у економічному, юридичному, бухгалтерському і оціночному підходах до розуміння сутності НМА є значний розрив між методологією бухгалтерського обліку НМА і сучасним розвитком економіки. Складність у формуванні поняття НМА пов'язана з тим, що вони включають в себе різні їх види, які мають свої властивості. Поєднуючи економічну, юридичну, бухгалтерську, оціночну сторони для розуміння сутності НМА, запропоновано їх трактування: нематеріальні активи – це ідентифіковані й оцінені довгострокові й поточні активи, які не мають фізичного втілення, є правами на об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями, здатні приносити економічну вигоду та можуть впливати на формування вартості підприємства, підвищувати його прибутковість і конкурентоспроможність.

Виокремлення основних аспектів визнання НМА. Визнання НМА, згідно вимог чинного законодавства, стосуються: відповідності нематеріального активу його визначенню; можливості ідентифікації; контролю над активом; майбутніх економічних вигод; періоду використання більше року; достовірного визначення вартості; наявності підтверджуючих документів про право користування або право власності. Подібні положення щодо визнання будуть поширюватися і на НМА, які віднесено до поточних, але з уточненням періоду використання, менше року.

Відповідність НМА його визначенню встановлюється через його немонетарність й відсутність матеріальної форми урахувуючи вимоги П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». При встановленні нематеріальності слід враховувати і порівнювати матеріальну та нематеріальну складові для встановлення, який із цих елементів є суттєвішим. Прикладом такого порівняння може бути програмне забезпечення технологічного обладнання, що використовується для виробництва продукції, яке невіддільне від об'єкта основних засобів, без якого він не працюватиме, воно не може бути перенесене і використовуватися на іншому обладнанні. У цьому разі матеріальний елемент є суттєвішим, а тому програмне забезпечення технологічного обладнання буде включене до вартості основного засобу й обліковуватиметься разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Ідентифікація НМА встановлюється через його відповідність конкретним, властивим лише йому ознакам, для визнання його активом і відображення в обліку та звітності відповідно до положень П(С)БО 19. Також відповідності критеріям визнання статей балансу, враховуючи положення НП(С)БО 1 і Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом МФУ № 433 від 28.03.13 р. (далі – Методичні рекомендації № 433) [6].

Відповідно до п. 12 МСБО 38, актив вважається ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду, обміняти індивідуально або разом з пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням [4]. До ідентифікованих НМА зараховують права на користування: природними ресурсами, майном, комерційними позначеннями, об'єктами промислової власності; авторськими правами та суміжними з ними правами, що засвідчується правовстановлюючими документами. Ідентифіковані НМА можуть бути реалізовані, куплені окремо або як частина групи активів. Неідентифіковані НМА не можуть бути відокремлені від суб'єкта господарювання, до них відносять внутрішньо генеровані НМА, вони не можуть бути достовірно оцінені.

Умовою для визнання НМА є контроль над ними і над економічними вигодами, які одержують від їх використання. В п. 13–16 МСБО 38 «Нематеріальні активи» контроль розкривається, як здатність суб'єкта господарювання контролювати актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що від нього надходять, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Контроль над економічними вигодами суб'єкта господарювання може виходити з юридичних прав на НМА або в інший спосіб, достатній для контролю [4]. Положення щодо контролю над активом і економічними вигодами від його використання слід розкрити також в П(С)БО 8 і П(С)БО 1. Отримання майбутніх економічних вигод від використання НМА носить прогнозний характер і має деяку міру невизначеності. Остаточний ефект від їх використання можна встановити в процесі господарської діяльності.

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначається, що обов'язковою умовою визнання НМА є отримання від їхнього використання економічної вигоди. У п. 17 МСБО 38 розкрито, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди».

Критерій визнання НМА, як період використання більше року, необхідно застосовувати через неоднозначне їхнє визначення у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 (далі – Методичні рекомендації № 1327). Водночас, у п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» у наведеному визначенні поняття «нематеріальний актив» відсутнє уточнення щодо періоду їх використання. Нині, відповідно до чинного законодавства, зарахування об'єкта до НМА із періодом використання більше року або одного операційного циклу, якщо він перевищує рік, обґрунтоване положеннями, розкритими у визначеннях оборотних і необоротних активів НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Це не суперечитиме їхньому зарахуванню до класу необоротних активів, а, відповідно, і відображенню в першому розділі балансу.

Необхідність перегляду та включення терміну використання НМА до нормативних документів пов'язане із процедурами визнання в обліку НМА, які можна буде зараховувати до поточних. Відповідно, період їхнього використання становитиме менше року і вони не підлягатимуть амортизації.

Достовірне визначення вартості полягає в тому, що вартість нематеріальних активів має бути встановлена відповідно до п. 10 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», де зазначено, що придбані (створені) НМА зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартістю [5].

Контроль за наявністю і відповідністю підтверджуючих документів про право користування або власності на НМА дає право на його використання в межах чинного законодавства і відображення в обліку. Після підтвердження відповідності документів (договорів, ліцензій, патентів, свідоцтв та інших правостановлюючих документів) НМА підлягають правовому захисту.

Розширення класифікації НМА для потреб бухгалтерського (фінансового) обліку. Відповідно, в основу групування класифікаційних ознак для фінансового обліку покладено положення П(С)БО 8. Класифікація НМА, наведена в П(С)БО 8 за однорідними групами, дає змогу зарахувати їх до відповідної групи за правовою ознакою з присвоєнням номера облікового рахунка. Повний перелік класифікаційних ознак побудовано на основі вивчення праць вчених-економістів і наведено на рис. 1.

Рекомендовано до переліку класифікаційних ознак для потреб бухгалтерського (фінансового) обліку включити: результат переоцінки (виокремлюються об'єкти НМА та їх групи, що були дооцінені, та які підпали під уцінку); наявність активного ринку (розмежовуються НМА відповідно до наявності активного ринку чи його відсутності); інвентаризаційний об'єкт (виокремлюються НМА, для яких в процесі інвентаризації достатньо документальної перевірки або ті, що додатково потребують перевірки на функціонування); належність до країни походження (вітчизняне або іноземне, для операцій з НМА іноземного походження враховуються положення не тільки вітчизняного, а також зарубіжного законодавства, що впливає на їх облік); відображення в балансі підприємства (поділ на НМА, що відображаються у балансі підприємства відповідно до законодавства, та ті, які слід визнавати НМА, але вони не відображаються в балансі).

Удосконалення організаційних засад облікової політики через виокремлення її складових і структурних елементів. Основні елементи облікової політики підприємства щодо фінансового обліку НМА включають: рахунки НМА, зазначені в робочому плані рахунків; оцінка НМА після первісного визнання; строк корисного використання НМА; метод нарахування амортизації НМА; визначення ліквідаційної вартості НМА; графік документообігу об'єктів НМА; порядок проведення інвентаризації НМА.

Облікова політика підприємства має охоплювати не тільки альтернативні аспекти ведення фінансового обліку, а також має розкривати інші ключові аспекти, що між собою тісно пов'язані. Запропоновано облікову політику підприємства формувати у розрізі положень бухгалтерського (фінансового), управлінського обліку, податкових розрахунків, контролю і захисту.

Обґрунтування потреби в розробці Методичних рекомендацій з застосування типових форм первинного обліку НМА і гудвілу. Нині для ведення первинного обліку НМА існує низка варіантів, які ґрунтуються на застосуванні таких нормативно-правових документів:

1. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом МФУ № 732 від 22.11.2004 р. (далі – Типові форми № 732).

2. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності..., затверджена наказом ДКСУ № 469 від 10.08.2004 р.

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору» від 13.09.2016 р. № 818.

4. Первинні документи самостійно розроблені підприємством, що сформовані на основі внутрішніх нормативних документів підприємства.

Первинні форми, призначені для обліку основних засобів, нелогічно застосовувати для обліку НМА, оскільки між ними наявні принципові відмінності, які необхідно врахувати у процесі розробки первинних форм для НМА. На підприємстві можна користуватися власне розробленими формами первинних документів, що потребує узгодження з внутрішніми нормативними документами і має бути зазначено в Наказі про облікову політику. Але не на кожному підприємстві працівники мають спеціальні знання для розробки таких первинних документів.

Для належного розкриття інформації про результати інвентаризації НМА запропоновано застосовувати удосконалені форми первинного обліку, такі як форма № НМА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності (ІВ)» та форма № НМА-5 «Інвентаризаційний опис об'єктів права користування природними ресурсами, майном та іншими нематеріальними активами». Надані уточнення і введення додаткових реквізитів до інвентаризаційних описів дадуть змогу підвищити якість сформованої інформації під час проведення інвентаризації [11, с. 62-63].

Тому є потреба у розробці Методичних рекомендацій із застосування форм первинного обліку НМА і гудвілу. Ці форми первинного обліку НМА можуть бути сформовані на основі вже існуючих Типових форм № 732. Вони мають містити форми первинних документів для обліку НМА з набором відповідних реквізитів, які повинні включати документи, що будуть відображати всі групи НМА, а не тільки ті, що віднесено до інтелектуальної власності, а також форми для обліку гудвілу.

Удосконалення підходів щодо проведення інвентаризації НМА. При інвентаризації НМА слід враховувати їх особливості шляхом поділу на ті, щодо яких достатньо документальної перевірки (до прикладу, права користування природними ресурсами, права користування майном тощо) і ті, що додатково потребують перевірки на якість функціонування (до прикладу, прав на користування комп'ютерною програмою).

Уніфікація об'єктів НМА та систематизація підходів й методів їх оцінки за міжнародними і вітчизняними стандартами оцінки і обліку. Залежно від мети проведення оцінки вона поділяється на експертну і бухгалтерську. Проаналізовано структуру об'єктів НМА, що наведені в міжнародних, європейських і національних стандартах експертної оцінки і бухгалтерського обліку. Запропоновано перелік НМА, що був сформований на основі вивчення міжнародних, європейських і національних стандартах експертної оцінки і може враховуватися підприємством для оцінки вартості бізнесу і потреб управління НМА та гудвілом.

До об'єктів НМА, які не передбачені в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», але містять приховані резерви діяльності підприємства і впливають на його вартість, віднесено: перелік клієнтів, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проекти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА на стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, в т. ч. прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; навчений і зібраний разом трудовий потенціал; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет; гудвіл; персональний гудвіл керівника.

Порівняння Міжнародного стандарту оцінки 210 «Нематеріальні активи» і Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» дало змогу визначити відмінності в експертних методах оцінки, які розкриті щодо дохідного підходу. Зокрема, в МСО 210 «Нематеріальні активи» наведено метод «зеленого поля» і метод «дистриб'ютора», на відміну від НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». У витратному підході застосовуються аналогічні методи оцінки, хоча наявні окремі розбіжності. Ринковий (порівняльний) підхід у МСО 210 «Нематеріальні активи» додатково включає метод «публічної компанії», що може застосовуватися до цінних паперів на основі прав умовної вартості. У результаті порівняння П(С)БО 8 з МСБО 38 «Нематеріальні активи» з'ясовано, що у МСБО 38 положення визнання і оцінки викладено детальніше. Це стосується багатьох аспектів, які дають змогу провести оцінку НМА, урахувавши всі необхідні критерії щодо їхнього визнання. У МСБО 38 і П(С)БО 8 передбачено облікове оцінювання НМА здійснювати з урахуванням шляхів їхнього надходження на підприємство. Наявні розбіжності між цими стандартами щодо оцінки НМА, придбаних через державний грант, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів переоцінювання НМА, необхідно усунути, узгодивши їх між собою. Об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінювання і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства.

Удосконалення синтетичного і аналітичного обліку та фінансової звітності в частині НМА і об'єктів, пов'язаних з ними. Внутрішній гудвіл з урахуванням факторів його виникнення, виокремлення його складових запропоновано обліковувати на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл», що дасть змогу визначити сильні сторони компанії в процесі її діяльності, а за необхідності – і в процесі продажу. На субрахунку 191 «Зовнішній гудвіл» буде відображатися гудвіл, що виник при придбанні підприємства, консолідації звітності.

Такий підхід вимагає внесення змін до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», в частині окремого відображення зовнішнього і внутрішнього гудвілу. Зовнішній гудвіл слід розкривати в статті 1060, а внутрішній гудвіл – в статті 1055. Також, внесення уточнень потребує Розділ 1 форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл». Необхідно змінити назву 1 Розділу «Нематеріальні активи» форми № 5. Це зумовлено тим, що в цьому розділі розкривається інформація про НМА, що згідно з Планом рахунків обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», та гудвілу, який обліковується на іншому рахунку 19 «Гудвіл». Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про НМА і гудвіл та розкриття інформації про них у фінансовій звітності окремо регулюється різними стандартами, а саме: П(С)БО 8

«Нематеріальні активи» і П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», що підтверджує необхідність уточнення назви Розділу 1 у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл».

Програмне забезпечення (комп'ютерні програми, програмні прошивки для програмних пристроїв) має обліковуватися на субрахунку 126 «Програмне забезпечення». Відповідно, в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення детальнішої інформації про вартість програмного забезпечення у Розділі 1 «Нематеріальні активи» запропоновано окремо розшифровувати інформацію щодо цього субрахунка. Це дасть змогу аналізувати даний НМА, у зв'язку з його значною питомою вагою у структурі НМА і важливістю в діяльності підприємств.

Введення рахунка 29 «Поточні нематеріальні активи» необхідне для обліку НМА, строк використання яких менше року. Розроблено кореспонденцію рахунків цих об'єктів із урахуванням того, що вони відносяться до оборотних і відповідно їх облік має бути подібний до обліку матеріальних цінностей, але із врахуванням нематеріальної природи. У зв'язку з цим обґрунтовано внесення таких змін: уточнення назви субрахунка 943 і виклад його у такій редакції – «Собівартість реалізованих виробничих запасів і поточних нематеріальних активів»; до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» включення до розділу 2 «Оборотні активи» статті 1111 «Поточні нематеріальні активи» і до форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

До рахунка 42 «Додатковий капітал» запропоновано відкриття субрахунків 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу», 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу» для визначення частки інтелектуального капіталу при придбанні, приєднанні підприємств, а також при створенні внутрішнього гудвілу, що у сукупності дозволить наблизити вартість підприємства до реальної.

Нестачі НМА запропоновано обліковувати на субрахунку 973 «Нестачі необоротних активів». Це дасть змогу для коректного відображення втрат НМА за результатами інвентаризації. Порядок обліку нестач НМА із використанням субрахунка 973.

Удосконалення Звіту про управління. Звіт про управління є важливим інформаційним доповненням до фінансової звітності. Через те, що НМА займають ключові позиції в розвитку світової економіки є необхідність в розкритті їхньої складової у цьому звіті. В частині звіту «дослідження та інновації» рекомендовано розкрити інформацію про НМА і за наявності – про гудвіл, що наводиться у Примітках до річної фінансової звітності в динаміці за 5–10 років у розрізі груп НМА. Наведення цієї інформації не зашкодить діяльності підприємства, оскільки Примітки до річної фінансової звітності обов'язково оприлюднюються. Запропоновано навести порівняння часток матеріальних і нематеріальних активів у питомій вазі загальних активів протягом визначеного періоду та виявити наявні тенденції. Період дослідження може бути встановлений підприємством, але найбільш повно результати його діяльності простежуються за даними з моменту реєстрації компанії. В частині звіту «корпоративне управління» рекомендовано наводити інформацію за низкою позицій, які вказують на важливість розвитку інтелектуального капіталу компанії.

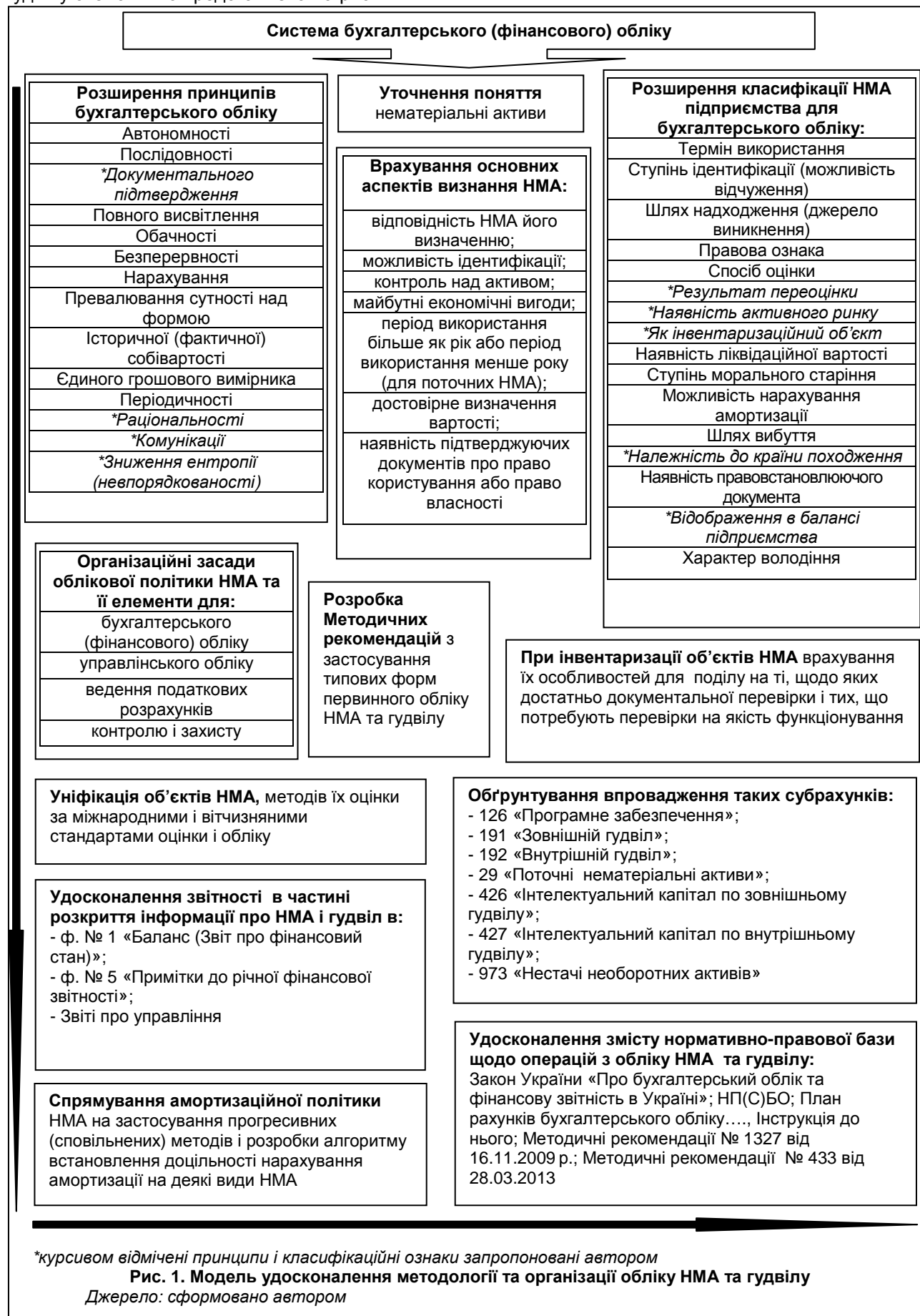
Удосконалення амортизаційної політики в частині використання сповільнених методів амортизації і розробки алгоритму встановлення доцільності нарахування амортизації на деякі види НМА. Нині дискусійним є питання можливості не нарахування амортизації на об'єкти НМА з встановленим строком корисного використання (до прикладу, право на користування будівлею, право на оренду приміщень, договори франчайзингу тощо). Можна припустити, що навіть, якщо в документі встановлені дати корисного використання об'єкта, він може мати необмежений строк корисного використання. Отже, врахування тільки такого чинника, як зазначений строк корисного використання при встановленні чи підлягає об'єкт НМА амортизації, є обмеженими підходом, що знецінює об'єкт НМА.

Для ефективного управління НМА і прийняття обґрунтованих рішень щодо їх амортизації запропоновано алгоритм встановлення доцільності нарахування амортизації на НМА на основі таких ідентифікаторів, як термін їх корисного використання, наявність в правовстановлюючому документі положення про продовження або поновлення, існування вигод, які очікує одержувати підприємство після продовження або поновлення контракту, відсутність суттєвих витрат і змін існування умов контракту. Це сприятиме встановленню об'єктивної вартості цих активів та буде впливати на визначення вартості підприємства.

Встановлено доцільність використання прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації до таких активів, як право на винаходи, корисні моделі, сорти рослин, породи тварин тощо. Прогресивні методи сприяють тому, що економічні вигоди від використання нематеріальних активів на підприємстві збільшуватимуться не в перші, а у наступні роки їхнього використання. Як варіант прогресивного методу, можна на практиці використовувати метод, обернений кумулятивному. Використання сповільнених методів нарахування амортизації не прописано у М(С)БО, П(С)БО та ПКУ, що потребує внесення відповідних змін у ці документи [10].

Удосконалення змісту нормативно-правової бази щодо операцій з обліку НМА. Вищенаведені пропозиції пов'язані із необхідністю внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств і організацій, Інструкції до нього, Методичних рекомендацій № 1327 та до Методичних рекомендацій № 433.

Модель удосконалення методології та організації бухгалтерського (фінансового) обліку НМА та гудвілу схематично представлена на рис. 1.



Загалом, врахування основних положень запропонованої моделі забезпечить: поліпшення порядку оцінки НМА; підвищення якості формування облікової інформації, що позитивно вплине на обліково-аналітичний процес; покращення порядку відображення цих активів у фінансовій звітності; покращення ефективності використання НМА; обґрунтованість управлінських рішень і управління нематеріальними активами в процесі операційної діяльності і на перспективу; формування позитивного іміджу компанії, зростання ринкової вартості підприємства і залучення клієнтів та інвесторів.

Висновки з проведеного дослідження. Модель удосконалення методологічних і організаційних засад концепції бухгалтерського (фінансового) обліку НМА та гудвілу розкрита за такими напрямками: розширення принципів бухгалтерського (фінансового) обліку; уточнення поняття «нематеріальні активи»; виокремлення основних аспектів визнання НМА; розширення класифікації НМА; удосконалення організаційних засад облікової політики через виокремлення її складових і структурних елементів в частині фінансового обліку; обґрунтування потреби в розробці Методичних рекомендацій з застосування типових форм первинного обліку НМА і гудвілу; удосконалення підходів щодо проведення інвентаризації НМА шляхом поділу на ті, щодо яких достатньо документальної перевірки, і ті, що додатково потребують перевірки на якість функціонування; уніфікація об'єктів НМА та систематизація підходів й методів їх оцінки за міжнародними і вітчизняними стандартами оцінки і обліку; удосконалення синтетичного і аналітичного обліку НМА та гудвілу; удосконалення ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіту про управління, ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в частині розкриття інформації про НМА та гудвіл; удосконалення амортизаційної політики в частині врахування особливостей різних видів НМА для вибору методу амортизації з використанням сповільнених методів і розробки алгоритму встановлення доцільності нарахування амортизації на деякі види НМА; удосконалення змісту нормативно-правової бази щодо операцій з обліку НМА та гудвілу.

Література

1. Задорожний З.-М. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт формування управлінського обліку. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 3(15). С. 90-95.
2. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.
3. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 652 с.
4. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2 (дата звернення: 09.01.2023).
5. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750> (дата звернення: 09.01.2023).
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 09.01.2023).
7. *Словник іншомовних слів*. URL: <http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/m/s.pl?Qry=%C1%F0%E5%ED%E4> (дата звернення: 09.01.2023).
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб., 3-тє вид., перероб. і доповн. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
9. Хендриксен Э. С., Бреда М. Ф. Ван Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1997. 576 с.
10. Ясишена В. В., Головай Н. М. Класифікаційні й амортизаційні аспекти обліку нематеріальних активів. *Економіка та держава*. 2022. № 3. С. 4-9.
11. Ясишена В. В. Проблеми документування обліку нематеріальних активів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. № 1(48). С. 58-64.

References

1. Zadorozhnyi, Z.-M.V. and Sudyn, Yu.A. (2018), "Costs for the formation of internal goodwill as an object of formation of management accounting", *Naukovyi visnyk Polissia*, no. 3(15), pp. 90-95.
2. Koriahin, M.V. and Kutsyk, P.O. (2015), *Kontseptualnyi rozvytok metodolohii bukhhalterskoho obliku* [Conceptual development of accounting methodology], monograph, LKA, Lviv, Ukraine, 239 p.
3. Lehenchuk, S.F. (2010), *Teoriia i metodolohiia bukhhalterskoho obliku v umovakh postindustrialnoi ekonomiky* [Theory and methodology of accounting in the conditions of the post-industrial economy], monograph, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, 652 p.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 38 "Intangible Assets" dated 01.01.2012, available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2 (access date January 09, 2023).

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Order of Ministry of Finance of Ukraine "Accounting regulation (standard) 8 "Intangible assets"" dated 18.10.1999 no. 242, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750> (access date January 09, 2023).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Order of Ministry of Finance of Ukraine "On the approval of Methodological recommendations for filling out financial reporting forms"" dated 28.03.2013 no. 433, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (access date January 09, 2023).

7. "Dictionary of foreign words", available at: <http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/m/s.pl?Qry=%C1%F0%E5%ED%E4> (access date January 09, 2023).

8. Sopko, V.V. (2000), *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting], tutorial, 3rd ed., revised and supplemented, KNEU, Kyiv, Ukraine, 578 p.

9. Hendriksen, E.S. and Breda, M.F. Van (1997), *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], Translated by Ya.V. Sokolov, Finansy i statistika, Moscow, Russia, 576 p.

10. Yasyshena, V.V. and Holovai, N.M. (2022), "Classification and amortization aspects of accounting for intangible assets", *Ekonomika ta derzhava*, no. 3, pp. 4-9.

11. Yasyshena, V.V. (2021), "Problems of documenting the accounting of intangible assets", *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1(48), pp. 58-64.