

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 8.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.8.65>

УДК 657.01

М. Ю. Чік,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, контролю аналізу та оподаткування,
Львівський торговельний-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8124-2276>*

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

M. Chik,

*PhD, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting,
Control, Analysis and Taxation, Lviv Trade and Economic University*

NORMATIVE AND LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSET

Надано авторське бачення сучасного трактування методологічних та методичних аспектів при розробці системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів. За результатами проведеного дослідження встановлено системний підхід до розгляду проблеми обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання. Досліджено формування економічної категорії нематеріальних активів на підприємствах. Досліджено механізм ідентифікації нематеріальних активів у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку. Розглянуто нормативно-правове

визначення терміну «нематеріальний актив» у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартах фінансової звітності та Податковому кодексу України. Визначено дві групи критеріїв щодо відповідності визнання нематеріальних активів. Запропоновано при ідентифікації об'єктів нематеріальних активів на підприємствах різних видів економічної діяльності та форм власності використовувати такі критерії: термін використання; наявність здатності приносити економічні вигоди (дохід); виключно права на результати інтелектуальної діяльності, підтверджені патентом, свідоцтвом, охоронними документами, договором уступки або придбання патенту і товарного знаку; відображення в балансі об'єктів нематеріальних активів, створених усередині суб'єкта господарювання.

The author's vision of the modern interpretation of methodological and methodical aspects in the development of an accounting system for intangible assets is provided. According to the results of the conducted research, a systematic approach to considering the problem of accounting for intangible assets in modern business conditions is established. The formation of the economic category of intangible assets at enterprises is investigated. The mechanism for identifying intangible assets in the domestic theory and practice of accounting is investigated. The regulatory and legal definition of the term "intangible asset" in the National Accounting Regulations (Standards), International Financial Reporting Standards and the Tax Code of Ukraine is considered. Two groups of criteria for the appropriateness of recognizing intangible assets are determined. The first group of criteria (regarding the appropriateness of recognizing intangible assets) includes: non-monetary; lack of physical substance; possibility of identification and controllability. Accounting standards distinguish a second group of criteria for recognizing intangible assets (clause 6 of the National Accounting Regulation (Standard) 8 "Intangible Assets", § 21 of the International Accounting Standard 38 "Intangible Assets"): the existence of a probability of obtaining economic

benefits from the use of the asset; the possibility of reliably determining the value. The proposed criteria allow us to approach the definition of intangible assets from two sides – legal and economic. From the legal side, intangible assets represent exceptional legalized, that is, legally sanctioned, behavioral relationships between people associated with the use of objects, and from the economic side, they are accounting objects that do not have a physical structure. It is proposed to use the following criteria when identifying intangible assets at enterprises of various types of economic activity and forms of ownership: term of use; availability of the ability to bring economic benefits (income); exclusively rights to the results of intellectual activity, confirmed by a patent, certificate, security documents, an agreement on the assignment or acquisition of a patent and trademark; reflection in the balance sheet of intangible assets created within the business entity.

Ключові слова: *законодавство, бухгалтерський облік, нематеріальні активи, документи, економічна діяльність.*

Keywords: *legislation, accounting, intangible assets, documents, economic activity.*

Постановка проблеми. Сучасні ринкові умови зумовили неухильне зростання частки нематеріальних активів у вигляді прав, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності, і діловою репутацією в майновому комплексі підприємств різних видів економічної діяльності. Так, за останні три роки питома вага таких об'єктів бухгалтерського обліку в активах підприємств різних видів економічної діяльності та форм власності зростає і в даний час в середньому становить 15-20 %. Це викликано швидкістю і масштабами зростання таких суб'єктів господарювання, поширенням інформаційних технологій, активної інноваційно-інвестиційної діяльності, підвищенням конкурентоспроможності.

Проведене реформування бухгалтерського обліку та звітності виробило підхід до розуміння нематеріальних активів, як самостійної категорії обліку.

Однак нормативні документи не вирішили всіх проблем організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Зокрема, неповністю розробленими залишаються питання понятійного апарату, ідентифікації нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку. Виникають складності в правилах визнання доходів і витрат в рамках бухгалтерського обліку, недосконалості розроблених класифікацій для обліково-аналітичної роботи і відсутності необхідних уніфікованих форм облікової документації. Крім того, недостатні результати досліджень, викладені у спеціальній літературі та методичних розробках з аналізу інтелектуальної власності промислових підприємств, яка займає в структурі нематеріальних активів основну частку, роблять цю ділянку облікової роботи однією з найбільш проблемних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми визнання та обліку нематеріальних активів досліджені у вітчизняній обліковій науці і практиці недостатньо. Певною мірою дослідженням обліку нематеріальних активів займалися такі вчені як І.М. Бойчук, В.М. Жук, В.П. Завгородній, М.В. Корягін, П.О. Куцик, І.І. Пилипенко, С.Ф. Покропивний, К. Стендфілда, А. Торре та інші. І.М. Бойчук, В.П. Завгородній, І.І. Пилипенко у своїх дослідженнях вивчали методологічні основи бухгалтерського обліку нематеріальних активів. М.В. Корягін, П.О. Куцик у своїх дослідженнях розкрили основні відмінності між нематеріальними активами і нематеріальними ресурсами. Проте, необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення визнання та обліку нематеріальних активів визначає актуальність обраної теми дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття нормативно-правових аспектів визнання та обліку нематеріальних активів, зокрема уточнення трактування сутності поняття «нематеріальні активи», визначення критеріїв визнання нематеріальних активів, а також обґрунтування організаційних аспектів їх обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасне конкурентне середовище мотивує суб'єктів господарювання здійснювати ефективний облік майна, яке може бути представлене як матеріальними, так і нематеріальними активами. Підприємства та організації чітко розробляють методику та організацію обліку матеріальних активів завдяки дослідженню нормативно-правових документів, методичних рекомендацій, інших матеріалів. Проте, незважаючи на наявність також значного нормативно-правового забезпечення обліку нематеріальних активів, суб'єкти господарювання мають труднощі з їх ідентифікацією та оцінкою для цілей бухгалтерського обліку.

Особливість нематеріальних активів полягає в тому, що вони є довгостроковими необоротними (непоточними) активами підприємства. Нематеріальні активи не мають матеріально-фізичної форми. Методологічні та методичні аспекти при розробці системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів повинні охоплювати: системний підхід; визначення складу, структури та економічної сутності нематеріальних активів; вплив міжнародних нормативно-правових та методичних чинників; формування облікової політики; вироблення принципів, що забезпечують ефективне функціонування системи оцінки та бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Системний підхід до розгляду проблеми обліку нематеріальних активів обумовлюється загальною теорією системи [1, с. 3; 2, с. 5; 3, с. 36]. За результатами проведеного дослідження праць вітчизняних та зарубіжних вчених, виявлено існування наступного науково трактування системи, яке пов'язане з наданням визначення дефініції «нематеріальні активи». Система – безліч елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, які утворюють певну цілісність, єдність. Основними системними принципами є: цілісність, структурність, ієрархічність. Система є ціле, яке не можна зрозуміти за допомогою аналізу «... і кожна частина системи має ті якості, які

губляться, якщо їх відокремити від системи, і кожна система має такі якості – суттєві, – які відсутні у її частин» [4, с. 39].

Під структурою розуміємо певне співвідношення елементів системи для збереження цілісності останньої. Ієрархія передбачає оцінку частин або елементів цілого, які володіють загальною властивістю, але в різних кількостях. «... Ієрархію можна визначити як розташування елементів системи або її підсистем відповідно до визначеного критерію, що об'єднує ці елементи або підсистеми групи з одним характером відносин між складовими інших груп» [5, с. 10].

Формування економічної категорії нематеріальних активів обумовлює спосіб їх застосування в системі виробничих відносин і перенесення вартості на вироблену продукцію. Нематеріальні активи беруть участь у виробництві багаторазово і переносять свою вартість на вироблену продукцію частинами.

За цими ознаками нематеріальні активи можна віднести до основного капіталу підприємства. Як писав К. Маркс, «... капітал є основним не тому, що він фіксований в засобах праці, а тому, що частина його вартості, вкладеної в засоби праці, залишається фіксованою в них, в той час як інша частина перетворюється в якості складової частини вартості продукту» [6, с. 221-222].

Поняття «нематеріальні активи» через відсутність чіткого механізму їх ідентифікації до теперішнього часу у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку трактується по-різному, що є наслідком неоднозначного розуміння їх економічної природи і юридичного змісту. Проведене дослідження наукових праць зарубіжних і вітчизняних авторів щодо ідентифікації категорії «нематеріальних активів» виявило відсутність використання українськими і міжнародними стандартами гнучких підходів у визначенні критеріїв їх визнання.

Нормативно-правове визначення терміну «нематеріальний актив» наведено, зокрема, у п. 4 Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», що затверджене наказом

Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [7]. Отже – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Тлумачення щодо нематеріального активу наводиться також у § 8 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [8]. Щодо законодавчого визначення дефініції «нематеріальний актив» Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI окремо не визначає, що таке нематеріальні активи, тому податкова ідентифікація нематеріального активу не відрізняється від бухгалтерської [9].

Під наведене визначення потрапляють чимало облікових об'єктів (наприклад, витрати майбутніх періодів), які насправді до категорії «несубстанційних» активів не належать. Для того щоб об'єкт, який може бути віднесений до нематеріальних активів, міг бути визнаний як актив (а не списаний на витрати поточного періоду), стосовно нього повинні в обов'язковому порядку виконуватися такі критерії визнання: «Актив повинен контролюватися організацією в результаті минулих подій; організація очікує отримати від використання активу майбутні економічні вигоди».

Проте, розмежування контрольованих підприємством ресурсів за ознакою нематеріальності виявляється не настільки вже й складним, як може здатися на перший погляд. Головне – «пропустити» актив крізь призму кваліфікуючих критеріїв відповідності визначенню нематеріальних активів і критеріїв їх визнання. Якщо об'єкт відповідає всім цим ознакам, то його можна ідентифікувати як нематеріальний актив.

До першої групи критеріїв (щодо відповідності визнання нематеріальних активів) належать:

- немонетарність;
- відсутність фізичної субстанції;
- можливість ідентифікації;
- підконтрольність.

Немонетарність і нематеріальність дозволяють відрізнити нематеріальні активи від фінансових і матеріальних активів відповідно. Ці властивості в цілому зрозумілі та не потребують додаткових пояснень для їх застосування під час визнання нематеріального активу.

Із ідентифікацією та контролюваністю нематеріальних активів виникає трохи більше питань. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» цих кваліфікуючих ознак не розтлумачує, проте в § 12 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» міститься інформація саме про ідентифікованість нематеріального активу.

Ідентифікованість активу означає, що він:

а) «може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або

б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань».

Щодо підконтрольності нематеріальних активів у § 13 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку. В разі відсутності юридичних прав контроль довести складніше. Проте юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.

Бухгалтерські стандарти виділяють другу групу критеріїв визнання нематеріальних активів (п. 6 Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», § 21 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»):

- існування ймовірності одержання економічних вигод від використання активу;
- можливість достовірного визначення вартості.

Названі критерії є ідентичними в застосовуванні під час визнання та зарахування на баланс не лише нематеріальних активів, але й інших активів.

При ідентифікації об'єктів нематеріальних активів на підприємствах різних видів економічної діяльності та форм власності рекомендуємо використовувати такі критерії:

- термін використання;
- наявність здатності приносити економічні вигоди (дохід);
- виключно права на результати інтелектуальної діяльності, підтверджені патентом, свідоцтвом, охоронними документами, договором уступки або придбання патенту і товарного знаку;
- відображення в балансі об'єктів нематеріальних активів, створених усередині суб'єкта господарювання.

Таким чином, запропоновані критерії дозволяють підійти до визначення нематеріальних активів з двох сторін – юридичної та економічної. З юридичного боку нематеріальні активи представляють собою виняткові легалізовані, тобто санкціоновані законом, поведінкові відносини між людьми, пов'язані з використанням об'єктів, а з економічної – це облікові об'єкти, що не мають фізичної структури, ідентифікуються за чітко встановленим критерієм, а також використовувані протягом певного періоду для управління підприємством з метою отримання доходу.

Для більшості активів обліковими регламентами чітко визначено одиниці їх обліку. Так, для основних засобів цією одиницею є об'єкт, а для запасів – їх найменування чи однорідна група (вид). Водночас у випадку з

нематеріальними активами у нормативно-правових документах чітко не встановлені одиниці їх обліку. Із норм п. 5 Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» можна зробити висновок, що одиницею обліку цього виду активів є об'єкт.

Проте, здійснюючи аналіз нематеріального активу постає запитання: що слід обліковувати як об'єкт у такому випадку – право чи матеріальний носій, у якому втілено (зафіксовано) інтелектуальний продукт? За результатами проведених досліджень можна зробити висновок, що первісними все ж є права (інтелектуальної власності, речові тощо), і саме вони мають виступати обліковими об'єктами – одиницями.

Однак у ситуації з нематеріальними активами при визначенні одиниці їх обліку відповідно до § 4 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» є виняток. У нормах стандарту запропоновано суб'єкту господарювання застосувати судження, аби оцінку, який елемент є суттєвішим: нематеріальний актив або фізична субстанція, тобто визначити, який елемент (компонент) активу є первинним, а який – вторинним.

Наприклад, програмне забезпечення на підприємстві різних видів економічної діяльності та форм власності, яке управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб. Так само оцінюють операційну систему комп'ютерів. Якщо ж програмне забезпечення можна відокремити від комп'ютера, то воно розглядається як нематеріальний актив. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» аналогічної норми не містить, проте відсутність даної норми в стандарті не забороняє суб'єкту господарювання визначити її у Положенні про облікову політику підприємства.

У Податковому кодексі України також міститься подібне застереження. Згідно з пп. 138.3.3 Податкового кодексу України, комп'ютерні програми, пов'язані з електронно-обчислювальними машинами та іншими машинами

для автоматичного оброблення інформації, належать до групи 4 основних засобів. Водночас для матеріалізації комп'ютерних програм необхідно додатково дотримуватися ще двох кваліфікуючих вимог, а саме: такі програми не повинні відповідати ознакам роялті чи нематеріальних активів, та їх вартість має перевищувати вартісний ліміт у 20 000 грн. Тобто у складі основних засобів в жодному разі не дозволяється обліковувати програмне забезпечення, виключні майнові права на яке належать підприємству, навіть у разі його придбання разом з апаратним комплексом.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що незважаючи на тотожність визначення «нематеріальний актив» у Національному Положенні (стандартів) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» та Податковому кодексі України, все ж таки при здійсненні ідентифікації нематеріального активу на підприємстві для цілей складення податкових документів та звітності необхідно враховувати усі винятки щодо достовірної ідентифікації нематеріальних активів.

Ведення обліку об'єктів нематеріальних активів здійснюється за групами (тобто сукупністю однотипних за призначенням й умовами використання) – п. 5 Національного Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», пп. 138.3.3 Податкового кодексу України. Цими ж правовими нормами визначено перелік і склад таких груп. Підприємства різних видів економічної діяльності та форм власності рахунки для відображення нематеріальних активів як об'єктів обліку переживано використовують у відповідності до затвердженого Міністерством фінансів України Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій викладено у новій редакції [11]. План рахунків не містить субрахунків, але підприємства можуть самостійно вводити субрахунки, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності, а також використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків (наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291) [12]. Пропонуємо симбіоз обох

варіантів застосування Плану рахунків, а саме: застосування Плану рахунків із використанням субрахунків, наведених в Інструкції про застосування Плану рахунків із одночасним запровадженням окремих, власно запропонованих субрахунків, що враховують специфіку діяльності підприємств різних видів економічної діяльності та форм власності.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, за кожною обліковою групою закріплено однойменний субрахунок синтетичного рахунка 12 «Нематеріальні активи». Аналогічно у Податковому кодексі України назви та склад груп нематеріальних активів майже ідентичні бухгалтерським аналогам.

Висновки. За результатами проведеного дослідження встановлено основні групи критеріїв, використання яких допоможе достовірній ідентифікації об'єктів нематеріальних активів, що є актуальним як для потреб бухгалтерського обліку так і для податкової звітності.

Література

1. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування. *Фінанси України*. 2003. № 3. С. 97-109.
2. Голов С. Ф. Управлінський. К. : Лібра, 2003. 704 с.
3. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV. URL: 10.08.2022.<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
5. Evangelista de Barros O.J., Wanderley C. de A. Adaptation of the Balanced Scorecard: Case Study in a Fuel Distribution Company. *In Revista Contabilidade & Finanças*. 2016. Vol. 27. Issue 72. pp. 320-333.

6. Villa F. Elementi di Amministrazione e Contabilità. 3. Aufl. Pavia, 1857.
– 67 p.

References

1. Bilyk, M.D. (2003), “Budgeting in the financial planning system”, *Finansy Ukrainy*, vol. 3, pp. 97-109.
2. Holov, S.F. (2003), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], Libra, Kyiv, Ukraine.
3. Napadovs'ka, L.V. (2000), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, Ukraine.
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “About accounting and financial reporting”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (Accessed 10 August 2022).
5. Evangelista de Barros, O. J., & Wanderley, C. de A. (2016), “Adaptation of the Balanced Scorecard: Case Study in a Fuel Distribution Company”, *Revista Contabilidade & Finanças*, Vol. 27, Issue 72.
6. Villa, F. (1857), *Elementi di Amministrazione e Contabilità*. 3. Aufl, Pavia.

Стаття надійшла до редакції 03.08.2025 р.