

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ЗАСАДНИЧІ ПРИНЦИПИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ

©2020 ДЯДЮН О. О.

УДК 657.37:658.152.421.3
JEL: M41

Дядюн О. О. Облікова політика підприємств щодо нематеріальних активів: засадничі принципи та особливості формування

Метою статті є дослідження теоретико-практичних засад формування облікової політики щодо нематеріальних активів підприємства з урахуванням концептуальної основи складання фінансової звітності – П(С)БО чи МСФЗ. Здійснено аналіз і узагальнення вимог нормативних актів, а також наукових праць багатьох учених щодо розуміння сутності поняття «облікова політика». Виділено два ключові напрями розуміння облікової політики вітчизняними науковцями: конкретизований (опис альтернативних рішень) і широкий (розкриття додаткового масиву інформації на додаток до вибору з дозволених альтернатив). Запропоновано авторський підхід до розуміння облікової політики в частині нематеріальних активів: це опис обраних підприємством рішень з низки альтернатив, передбачених стандартами (П(С)БО чи МСФЗ), щодо визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про нематеріальні активи, а також інших аспектів, що визнані суттєвими. Розглянуто підходи вітчизняних науковців до ідентифікації основних елементів облікової політики, пов'язаних з нематеріальними активами. На основі вивчення альтернативних вимог МСБО 38 запропоновано мінімальний набір елементів облікової політики підприємства щодо нематеріальних активів, а також визначено ключові відмінності в підходах до складання облікових політик за П(С)БО порівняно з МСФЗ. Проаналізовано доречність розкриття податкових аспектів в обліковій політиці. Запропоновано підходи до вдосконалення облікової політики та забезпечення її інноваційного характеру через наведення в ній самостійних рішень підприємства щодо розкриття інформації про нематеріальні активи в широкому розумінні цього поняття. Перекомендовано розкривати інформацію щодо ідентифікації класів неявних інноваційно-орієнтованих активів, підходить до оцінки та моніторингу зазначених активів за межами традиційних методів бухгалтерського обліку, а також канали розкриття інформації щодо таких активів.

Ключові слова: облікова політика, нематеріальні активи, альтернативні рішення, професійне судження, П(С)БО, МСФЗ, фінансова звітність.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-12-302-309>

Табл.: 2. **Бібл.:** 21.

Дядюн Олена Олександрівна – аспірантка кафедри аудиту, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (просп. Перемоги, 54/1, Київ, 03057, Україна)

E-mail: lena_dyadyun@ukr.net

UDC 657.37:658.152.421.3
JEL: M41

Diadiun O. O. The Accounting Policies of Enterprises for Intangible Assets: The Basic Principles and Features of Formation

The article is aimed at examining the theoretical-practical bases of formation of accounting policy for intangible assets of enterprise, taking into account the conceptual basis of financial statements – either UAS (Ukrainian Accounting Standards) or IFRS (International Financial Reporting Standards). The analysis and generalization of the requirements of regulations, as well as scientific works of many scholars on understanding the essence of the concept of «accounting policy» were carried out. Two key directions of understanding of accounting policy by domestic scholars are allocated: the closer specified one (description of alternative solutions) and the wide one (disclosure of an additional array of information in addition to choosing from the permitted alternatives). The author's own approach to understanding the accounting policy in terms of intangible assets is proposed: it is a description of the decisions chosen by the enterprise from a number of alternatives stipulated by the standards (UAS or IFRS), regarding the recognition, valuation, submission and disclosure of information about intangible assets, as well as other aspects deemed essential. The approaches of domestic scholars to identify the main elements of accounting policy related to intangible assets are considered. On the basis of the study of alternative requirements of IAS 38, a minimum set of elements of the enterprise's accounting policy for intangible assets is proposed, as well as key differences in approaches to the preparation of accounting policies under the UAS compared to the IFRS are defined. The appropriateness of disclosure of tax aspects in accounting policy is analyzed. Approaches to improving accounting policy and ensuring its innovative nature through the presentation of independent decisions of the enterprise on disclosure of information about intangible assets in the broad sense of this concept are proposed. It is recommended to disclose information on the identification of classes of the implicit innovation-oriented assets, approaches to valuation and monitoring of these assets outside of traditional accounting methods, as well as disclosure channels for such assets.

Keywords: accounting policy, intangible assets, alternative solutions, professional judgment, Ukrainian Accounting Standards, IFRS, financial statements.

Tabl.: 2. **Bibl.:** 21.

Diadiun Olena O. – Postgraduate Student of the Department of Audit, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03057, Ukraine)

E-mail: lena_dyadyun@ukr.net

Основою інноваційного розвитку сучасного підприємства є активне використання нематеріальних активів. Як і будь-який об'єкт, залучений в процеси господарської діяльності підприємства, нематеріальний актив повинен мати свої правила відображення в обліку та звітності. Такі правила

є важливими з огляду на необхідність застосування всіма працівниками бухгалтерії єдиних і найбільш відповідних сучасним вимогам підходів до облікового відображення нематеріальних активів. Крім того, запорукою якісної фінансової звітності, яка відповідатиме вимогам користувачів і дійсно буде доречною

при прийнятті зважених управлінських рішень, є використання кращих облікових політик.

Проблематиці формування облікової політики присвячено праці таких вітчизняних науковців, як Бутинець Ф. Ф., Сопко В. В., Пушкар М. С., Щирба М. Т., Юнацький М. О., Шевців Л. Ю., Мосолова Ю. О. та ін. Окремі дослідження безпосередньо стосуються облікових рішень щодо нематеріальних активів. Так, Лепетан І. М. детально аналізує елементи облікової політики за П(С)БО в частині нематеріальних активів і зосереджує увагу на питанні їх оцінки [15]. Своєю чергою, Ясишена В. В. систематизує основні принципи облікової політики нематеріальних активів, а в іншому дослідженні вивчає основні складові облікової політики в частині фінансового, управлінського та податкового обліку [14; 16]. Федорова І. І. детально вивчає питання амортизації нематеріальних активів у контексті облікової політики підприємства [18].

Незважаючи на суттєвий науковий доробок у частині аналізованої проблеми, чимало аспектів щодо розкриття інформації про нематеріальні активи в обліковій політиці потребують додаткової уваги та систематизації.

Метою статті є дослідження теоретико-практичних засад формування облікової політики щодо нематеріальних активів підприємства з урахуванням концептуальної основи складання фінансової звітності – П(С)БО чи МСФЗ.

Щоб розібратися в сутності облікової політики щодо нематеріальних активів та особливостях її формування, розглянемо підходи до розуміння цього поняття в дослідженнях науковців, а також у нормативних актах (*табл. 1*).

Таблиця 1 свідчить, що облікові стандарти дають лише загальне уявлення, але не надають конкретних нюансів чи пояснень того, що є предметом облікової політики. До того ж, визначення, наведене в НП(С)БО 1, повністю відповідає Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Різниця ж вітчизняного та зарубіжного підходів полягає в тому, що в МСФЗ немає згадки про бухгалтерський облік, акцент зроблено саме на формуванні фінансової звітності як кінцевої мети. З огляду на це, в обліковій політиці за П(С)БО буде більше аспектів, пов'язаних з технікою обліку (наприклад, конкретизація бухгалтерських проведення) і первинними документами (наприклад, графіки документообігу). МСФЗ цього не вимагають.

На нашу думку, важливе уточнення щодо сутності облікової політики наведено у вітчизняних Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства: там йдеться про принципи, методи та процедури, щодо яких нормативно-правовими актами передбачено більше, ніж один їх варіант. У контексті застосування МСФЗ це також має місце щодо визначення предмета облікової політики. Так, крім

МСБО 8, окремі посилання на питання, присвячені обліковій політиці, містить МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [11]. Зазначений стандарт містить важливу тезу про «... вибір, зроблений управлінським персоналом з різних дозволених МСФЗ політик». До того ж, МСБО 1 включає суттєві облікові політики до складу повного пакета фінансової звітності, чим вимагає розкривати інформацію про основні положення облікової політики у примітках до фінансової звітності.

Отже, на нашу думку, облікова політика в частині нематеріальних активів – це опис обраних підприємством рішень з низки альтернатив, передбачених стандартами (П(С)БО чи МСФЗ), щодо визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про нематеріальні активи, а також інших аспектів, що визнані суттєвими.

Таким чином, для розробки облікової політики: вивчаємо відповідні стандарти (П(С)БО 8 [12] чи МСБО 38 [13] залежно від застосованої підприємством концептуальної основи), знаходимо правила відображення, для яких дозволено альтернативні рішення, і прописуємо вибір з цих альтернатив; це і вважаємо ядром облікової політики.

Наприклад, відповідно до п. 72 МСБО 38 підприємство може обрати або метод собівартості, або метод переоцінки для подальшого обліку нематеріальних активів – фіксація одного рішення з наведених двох є елементом облікової політики.

Натомість безальтернативні рішення, що пропонуються обліковими стандартами, є обов'язковими до виконання, і немає жодного сенсу їх опису в обліковій політиці. Наприклад, відповідно до п. 54 МСБО 38 підприємство не може визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті етапу дослідження. Визнаються витрати тільки на етапі розробки – альтернативних варіантів немає. Інший приклад – заборона здійснювати амортизацію нематеріальних активів з невизначеним терміном експлуатації (вибору підприємство не має, нараховувати амортизацію не можна).

Однак на практиці може мати місце і така ситуація, коли вирішення певного важливого для підприємства питання в межах стандарту відсутнє (немає ані альтернативних, ані безальтернативних рішень). Такі ситуації пов'язуємо з іншими суттєвими аспектами, які слід розкривати в обліковій політиці. Для пошуку вірного рішення відповідно до рекомендацій МСБО 8 [3] підприємство може скористатися вимогами інших МСБО/МСФЗ зі схожими чи подібними питаннями, вітчизняними нормативними актами (але за умови, що вони не суперечать Концептуальній основі фінансової звітності за МСФЗ), додатковими джерелами інформації (фаховими консультаціями, професійною літературою тощо).

Підходи до визначення поняття «облікова політика»

| Автор(-и) / Джерело | Визначення |
|---|--|
| Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] | <i>Облікова політика</i> – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності |
| НП(С)БО 1 [2] | <i>Облікова політика</i> – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності |
| МСБО 8 [3] | <i>Облікові політики</i> – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності |
| Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [4] | У розпорядчому документі про <i>облікову політику</i> наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше, ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами |
| Пушкар М. С., Щирба М. Т. [5, с. 5] | <i>Облікова політика</i> являє собою регламент (збірник правил), за якими бухгалтерія здійснює фінансовий, стратегічний та управлінський облік |
| Юнацький М. О. [6] | Головне призначення <i>облікової політики</i> – встановлення найбільш доцільних для конкретних підприємств методів обліку подання якісної інформації у вигляді звітності |
| Шевченко Н. [7] | <i>Облікова політика</i> – це норми та правила, які в процесі роботи гарантують правильне відображення фінансової інформації. Такі норми та правила в багатьох аспектах не фіксовані в бухгалтерських стандартах і передбачають альтернативні варіанти. А отже, підприємству необхідно зробити вільний вибір з ряду варіантів |
| Кубік В. Д., Обнявко О. В. [8, с. 88] | <i>Облікова політика</i> виступає певною моделлю організації управління підприємством, яка може втілюватися в альтернативних варіантах організації та ведення бухгалтерського обліку та реалізується через активну, переважно творчу діяльність облікових працівників |
| Шевців Л. Ю., Мосолова Ю. О. [9, с. 262] | Основною метою <i>облікової політики</i> є формування методів та принципів обліку для забезпечення складання прозорої та достовірної фінансової звітності, яка б відповідала вимогам і нормам законодавства. Відповідно на рівні підприємства з'являється можливість самостійного вибору методів і процедур ведення бухгалтерського обліку |
| Чебанова Н. В., Яковенко С. Л. [10, с. 142] | <i>Облікова політика</i> щодо фінансової звітності визначається виходячи з вимог стандартів бухгалтерського обліку та передбачає обрання дозволених альтернативних способів відображення в обліку та звітності доходів і витрат й оцінки статей балансу |

Джерело: систематизовано автором.

Щодо авторських підходів до сутності облікової політики (див. табл. 1), то можемо виділити два ключові напрями:

- 1) конкретизований підхід (Шевченко Н., Кубік В. Д., Чебанова Н. В., Яковенко С. Л.) – той що базується на описі альтернативних рішень;
- 2) широкий підхід (Пушкар М. С., Щирба М. Т., Шевців Л. Ю., Мосолова Ю. О., Чебанова Н. В., Яковенко С. Л.) – автори не обмежуються вибором лише альтернативних варіантів, а наголошують на більш широкому спектрі розкриття інформації.

На підтримку другого підходу Ясишена В. В. [14, с. 157] наголошує на такому: «облікова політика під-

приємства повинна охоплювати не тільки альтернативні аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, але також має висвітлювати ключові аспекти і варіанти управлінського обліку та порядок ведення податкових розрахунків». Для того, щоб з'ясувати, яка інформація є актуальною для презентації нематеріальних активів в обліковій політиці, розглянемо міркування вітчизняних науковців з цього приводу.

Лепетан І. М. [15], аналізуючи формування облікової політики в частині нематеріальних активів, наголошує на необхідності розкриття таких питань: умови збільшення первісної вартості об'єктів; порядок визначення ліквідаційної вартості; групи (класифікація) нематеріальних активів для їх переоцінки;

порядок встановлення терміну корисного використання нематеріальних активів; порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності; порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів у регістрах аналітичного обліку.

Ясишена В. В. [16] виокремлює такі напрями розкриття інформації в обліковій політиці щодо нематеріальних активів: рахунки нематеріальних активів для відображення в робочому плані рахунків; оцінка після первісного визнання; підходи до визначення строк корисного використання; метод нарахування амортизації; визначення ліквідаційної вартості; графік документообігу об'єктів нематеріальних активів. Крім цього, автор обґрунтовує доцільність розкриття в обліковій політиці елементів управлінського обліку нематеріальних активів та особливостей ведення податкових розрахунків.

Бірюк О. Г. [17] презентує такі напрями відображення інформації про нематеріальні активи в обліковій політиці:

- 1) організація роботи бухгалтерської служби підприємства щодо обліку нематеріальних активів (посадові обов'язки відповідного бухгалтера, обсяг комерційної таємниці в частині нематеріальних активів тощо);
- 2) організаційно-технологічні аспекти (форма ведення обліку, документообіг і робочий план рахунків у частині нематеріальних активів);
- 3) методичні аспекти відображення інформації про нематеріальні активи (терміни корисного використання, методи нарахування амортизації; порядок і умови переоцінки; періодичність зарахування дооцінки до нерозподіленого прибутку; умови збільшення первісної вартості; порядок визначення ліквідаційної вартості; класифікація нематеріальних активів у контексті їх переоцінки; порядок списання нематеріальних активів).

Базуючись на детальному вивченні позицій авторів, зазначимо, що найбільш комплексний підхід представлено в дослідженнях Бірюк О. Г. Однак вважаємо, що при формуванні облікової політики в частині нематеріальних активів ключовим є врахування концептуальної основи складання звітності – П(С)БО чи МСФЗ. Досліджені роботи авторів, як правило, базуються на вимогах П(С)БО.

Визначимо мінімальний набір елементів облікової політики підприємства в частині нематеріальних активів за умови, що підприємство подає звітність відповідно до МСФЗ (табл. 2).

З табл. 2 очевидно, що частина розкритих питань є не обліковими політиками, а радше обліковими оцінками. Погоджуємося, що до облікової політики прямого відношення облікові оцінки не мають. Проте вважаємо доцільним їх включення до облікової політики, оскільки:

- ✦ така інформація є важливою для керівництва;
- ✦ у стандартах також передбачені певні альтернативи щодо облікових оцінок (найбільш типовий приклад – методи амортизації);
- ✦ МСБО 1 (п. 117) вимагає розкриття інформації про суттєві облікові оцінки: «Суб'єкт господарювання розкриває свої суттєві облікові політики, у тому числі: а) основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності...».

Щодо інших особливостей облікової політики за МСФЗ в частині нематеріальних активів, то зазначимо таке:

- 1) Підприємство може прийняти обґрунтоване рішення про включення в перелік Додатків до облікової політики робочого плану рахунків. У такому разі важливо, щоб наведені субрахунки по нематеріальних активах були узгоджені з ідентифікованими в основному тексті класами. До того ж, у примітках до фінансової звітності стаття «Нематеріальні активи» також має деталізуватися за визначеними класами.
- 2) На практиці непоодинокими є випадки, коли облікові оцінки по нематеріальних активах є частиною загального додатку з професійними судженнями керівництва. Не заперечуємо щодо такого підходу, оскільки його мета – уникнення ситуації перенавантаження основного тексту облікової політики.

Проведений аналіз П(С)БО 8 дозволив визначити ключові відмінності в підходах до складання облікових політик порівняно з МСФЗ і дозволених альтернативних рішень:

- ✦ МСБО 38 містять лише орієнтований перелік класів нематеріальних активів, деталі – самостійне рішення підприємства; натомість п. 5 П(С)БО 8 чітко ідентифікує групи, за якими має здійснюватися облік нематеріальних активів;
- ✦ різниця в даті початку нарахування амортизації нематеріальних активів: П(С)БО 8 (п. 29) – з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію; МСБО 38 (п. 97) – коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;
- ✦ відмінності в переліку методів амортизації: п. 27 П(С)БО 8 – прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий (у МСБО 38 – три методи, зазначені в табл. 2);
- ✦ п. 26 П(С)БО 8 при визначенні термінів корисного використання нематеріальних активів заохочує орієнтуватися на встановлені податковим законодавством терміни, натомість

Елементи облікової політики в частині нематеріальних активів підприємств, що звітують за МСФЗ

| Елемент облікової політики | Альтернативні варіанти | Параграф МСБО 38 |
|--|---|-------------------|
| Класи НМА | Стандарт надає лише можливий перелік. Конкретні класи – самостійне рішення підприємства відповідно до фактично наявних активів. Практика свідчить, що найбільш популярними є такі класи, як ліцензії, програмне забезпечення та сайти, а також інші НМА | П. 9, п. 119 |
| Модель обліку | – Модель собівартості; – модель переоцінки. <i>Важливо:</i> НМА, для яких немає активного ринку, як правило, оцінюються за моделлю собівартості | П. 72 |
| Критерій переоцінки | У стандарті зазначено: «Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, потрібна подальша переоцінка». Слід прописати, який відсоток відхилення є суттєвим | П. 79 |
| Метод переоцінки | – Метод індексації (через коригування первісної вартості і зносу); – метод анулювання зносу | П. 80 |
| Періодичність зарахування дооцінки до нерозподіленого прибутку | – Під час ліквідації або продажу активу; – під час використання активу суб'єктом господарювання | П. 87 |
| Метод амортизації | – Прямолінійний метод; – метод зменшення залишку; – метод суми одиниць продукції | П. 98 |
| Стаття витрат, до якої включається амортизація | – Стаття витрат у прибутках/збитках; – як частина собівартості інших активів | П. 99 |
| Термін корисного використання | Стандарт надає ключові орієнтири для визначення терміну корисного використання. Підприємству бажано описати саме ті, які беруться до уваги та, за можливості, прописати межі термінів використання в розрізі класів НМА | П. 88–96 |
| Підходи до визначення ліквідаційної вартості | – Приймається рівною нулю; – ідентифікований підхід, що застосовується для розрахунку ліквідаційної вартості | П. 100–103 |
| Критерій розмежування етапу дослідження і етапу розробок | У стандарті критерій прямо не прописаний. Однак є чітка вимога: етап дослідження – визнаємо в складі витрат, етап розробки – капіталізується за дотриманням зазначених умов. <i>Важливо:</i> ідентифікувати період, коли етап дослідження закінчено і починається етап розробки. Зазначити посаду відповідальної особи, яка висловлює професійне судження щодо розмежування етапів | П. 54–64 |
| Визнання подальших витрат | Перелік витрат, які можуть здійснюватися вже після первісного визнання НМА, та спосіб їх відображення (як правило, визнаються в прибутках/збитках відповідно до характеру НМА) | П. 20, 71 |
| Зменшення корисності активів | Ознаки зменшення корисності, на які орієнтується підприємство в контексті НМА | П. 111 та МСБО 36 |

Джерело: складено автором з урахуванням вимог [13].

МСБО 38 орієнтується на характер активів і перелік визначених факторів.

Таким чином, облікова політика за МСФЗ у частині нематеріальних активів надає більше альтернатив і за рахунок цього змістовно може бути більшою

за П(С)БО-політику. Натомість обсяг облікової політики за П(С)БО ймовірно міститиме більшу кількість облікових питань: детальний опис документального супроводу операцій з нематеріальними активами; інструкції щодо відображення операцій на рахунках

бухгалтерського обліку; деталі щодо організації процесу інвентаризації тощо.

Науковці та експерти також наголошують на доцільності зазначення посад осіб, які вправі висловлювати професійне судження в частині нематеріальних активів. Так, наприклад, у контексті амортизації нематеріальних активів Федорова І. В. зазначає, що «має сенс зафіксувати існування комісії, яка б складалася з кваліфікованих та обізнаних працівників підприємства та здійснювала визнання, ідентифікацію, оцінювання, визначення строку корисного використання та ліквідаційної вартості нематеріальних активів» [18, с. 104].

Зазначимо, що серед інших факторів, що суттєво впливають на процес формування облікової політики в частині нематеріальних активів, є сфера діяльності підприємства. Саме цей фактор визначає специфіку облікової політики та її унікальність. Так, Лаговська О. А. та Лоскоріх Г. А. [19, с. 109] зазначають, що нематеріальні активи – це «...один з основних об'єктів обліку для ІТ-підприємств, саме тому йому повинна відводитися особлива увага при формуванні облікової політики».

Враховуючи позицію вітчизняних науковців щодо доречності розкриття податкових аспектів в обліковій політиці, розглянемо це питання в контексті нематеріальних активів. Згідно з п. 131.1.1 Податкового кодексу України [20] «об'єктом для розрахунку податку на прибуток є фінансовий результат до оподаткування (з відповідними коригуваннями на різниці), визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО чи МСФЗ». Це означає, що безпосередній вплив на розмір податків мають підходи до визнання доходів і витрат у фінансовій звітності, а також обраних принципів, правил і процедур щодо елементів, які їх формують. Своєю чергою, положення облікової політики безпосередньо впливають на вибір таких підходів, а значить, і на розмір податку на прибуток.

Щодо нематеріальних активів, то, наприклад, від методу амортизації, термінів корисного використання, підходів до визначення ліквідаційної вартості, зазначених в обліковій політиці, залежить сума визнаних у певному періоді витрат, а відповідно, і зменшений/збільшений у певному періоді фінансовий результат до оподаткування. Модель обліку, зменшення корисності – теж мають вплив на розмір витрат. Однак окремо прописувати податковий аспект не вважаємо доцільним, оскільки:

- ✦ нюанси обліку нематеріальних активів, що безпосередньо впливають на витрати, як свідчить табл. 2, і так мають місце в обліковій політиці, дублювати цю інформацію в контексті податкових питань не має сенсу;
- ✦ всі податкові різниці, що потенційно можуть виникнути внаслідок операцій з нематеріальними активами, наведені в Податковому кодек-

сі, ігнорувати вимоги якого підприємства не мають права. Відповідно, жодних альтернативних рішень, пов'язаних безпосередньо з вимогами кодексу, бути не може, а отже, і прописувати їх в обліковій політиці не має потреби.

Система обліку та звітності є явищем динамічним: змінюються умови економічного середовища, а у відповідь модифікуються і вимоги користувачів до розкриття інформації. В умовах економіки знань, спрямування економіки на реалізацію засад сталого розвитку, підвищення уваги до сфери послуг – інформація про нематеріальні активи потребує суттєвого оновлення. Нематеріальні активи вже не можна розглядати виключно в межах прав на об'єкти інтелектуальної власності. Однак облікові стандарти наразі орієнтовані саме на традиційний підхід.

Удосконалення облікової політики в частині нематеріальних активів пов'язуємо з наведенням в ній самостійних рішень підприємства (тобто тих, що не регулюються стандартами) щодо розкриття інформації про нематеріальні активи в широкому розумінні цього поняття. Своєю чергою, нематеріальні активи в широкому розумінні розглядаємо як сукупність неявних інноваційно-орієнтованих активів, що сформовані за рахунок інтелектуального капіталу, повністю або частково контролюються підприємством і використовуються в процесі його господарської діяльності для досягнення поставлених цілей і забезпечення конкурентоспроможності на ринку.

На нашу думку, підприємствам важливо:

- ✦ на додаток до традиційних класифікацій ідентифікувати класи неявних інноваційно-орієнтованих активів;
- ✦ розкрити інформацію про підходи до оцінки та моніторингу таких активів за межами традиційних методів бухгалтерського обліку (або зазначити неможливість такої оцінки);
- ✦ пояснити, які канали розкриття інформації підприємство використовує (або потенційно може використовувати) для таких активів (наприклад, розділи нефінансових звітів).

Так, погоджуємося з Пантелеєвим В. П., який зазначає, що «інноваційна облікова політика підприємства забезпечує чітке відображення новітніх явищ діяльності у його фінансовій звітності» [21, с. 40], а також у тому, що «до складових інноваційної облікової політики входять об'єкти бухгалтерського обліку, пов'язані із інноваційною діяльністю підприємства та інноваційні прийоми ведення бухгалтерського обліку» [21, с. 41]. Вважаємо, що розкриття додаткової інформації про нематеріальні активи цілком може стати ознакою інноваційної облікової політики.

ВИСНОВКИ

Таким чином, ключове місце в обліковій політиці щодо нематеріальних активів має посідати ін-

формація про вибір підприємством з низки альтернативних рішень, дозволених ПСБО 8 чи МСФЗ 38. Безальтернативні рішення є обов'язковими до застосування, тому наведення їх в тексті облікової політики не матиме інформаційної цінності. Однак фінальна позиція щодо наповнення облікової політики – це внутрішнє рішення кожного окремого підприємства з огляду на специфіку діяльності та фактично наявні нематеріальні активи.

Вихід за межі традиційного розуміння нематеріальних активів потребує доповнення облікової політики в частині неявних інноваційно-орієнтованих активів. Ані альтернативні, ані безальтернативні рішення щодо таких активів наразі не регулюються вимогами облікових стандартів. Отже, вони вважатимуться самостійними рішеннями підприємства і будуть індикатором інноваційності облікової політики.

Перспективним напрямом подальших досліджень є пошук альтернативних методів оцінки нематеріальних активів у широкому їх розумінні. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
5. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.
6. Юнацький М. О. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10. Ч. 1.
7. Шевченко Н. Що таке облікова політика? // *Аграрний тиждень. Україна*. 23.05.2019. URL: <https://a7d.com.ua/agromoney/17204-scho-takeoblkova-poltika.html>
8. Кубік В. Д., Обнявко О. В. Етична складова облікової політики підприємств. *Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]*. 2019. № 6. С. 84–106. DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-84-106
9. Шевців Л. Ю., Мосолова Ю. О. Облікова політика в управлінні діяльністю підприємств за умов гармонізації обліку та звітності. *Бізнес Інформ*. 2020. № 3. С. 260–269. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-3-260-269>
10. Чебанова Н. В., Яковенко С. Л. Облікова політика – основний елемент системи бухгалтерського обліку. *Вісник ХНАУ. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 1. С. 139–148. DOI: 10.31359/2312-3427-2018-1-139
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. Подання фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38. Нематеріальні активи. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf
14. Ясишена В. В. Принципи облікової політики нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2019. № 3–4. С. 156–162. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/57/58>
15. Лепетан І. М. Визнання нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.12.63
16. Ясишена В. В. Основні аспекти формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6. С. 149–157. DOI: 10.37332/2309-1533.2019.5-6.21
17. Бірюк О. Г. Підходи до облікової політики щодо відображення інформації про нематеріальні активи. *Проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 202–207. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2014-3_0-pages-202_207.pdf
18. Федорова І. В. Амортизація нематеріальних активів у контексті облікової політики: актуальна проблематика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2018. Вип. 20. Ч. 3. С. 101–105. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/20_3_2018ua/23.pdf
19. Лаговська О. А., Лоскоріх Г. Л. Формування облікової політики ІТ-підприємств. *Modern Economics*. 2020. № 19. С. 108–113. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V19\(2020\)-18](https://doi.org/10.31521/modecon.V19(2020)-18)
20. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
21. Пантелеєв В. П. Інноваційна природа облікової політики підприємства в умовах постіндустріальної економіки. *Облік і фінанси*. 2020. № 2. С. 39–49. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/5310/1/746-innovaciynapriroda-oblikovoi-politiki-pidpriemstva-v-umovah-postindustrialnoi-ekonomiki.pdf>

Науковий керівник – Петрик О. А., доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

REFERENCES

- Biriuk, O. H. "Pidkhody do oblikovoi polityky shchodo vidobrazhennia informatsii pro nematerialni aktyvy" [Approaches to Accounting Policy when Displaying Information about Intangible Assets]. *Problemy ekonomiky*, no. 3 (2014): 202-207. https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2014-3_0-pages-202_207.pdf
- Chebanova, N. V., and Yakovenko, S. L. "Oblikova polityka – osnovnyi element systemy bukhhalterskoho obliku" [The Accounting Policy is the Main Element of the Accounting System]. *Visnyk KhNAU. Seriya «Ekonomichni nauky»*, no. 1 (2018): 139-148.
DOI: 10.31359/2312-3427-2018-1-139
- Fedorova, I. V. "Amortyzatsiia nematerialnykh aktyviv u konteksti oblikovoi polityky: aktualna problematyka" [Amortization of Intangible Assets in the Context of Accounting Policy: Actual Problems]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya «Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo»*, is. 20, part 3 (2018): 101-105. http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/20_3_2018ua/23.pdf
- Kubik, V. D., and Obniavko, O. V. "Etychna skladova oblikovoi polityky pidpriemstv" [Ethical Component of Accounting Policy of Enterprises]. *Naukovyi visnyk [Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu]*, no. 6 (2019): 84-106.
DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-84-106
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
- Lahovska, O. A., and Loskorikh, H. L. "Formuvannia oblikovoi polityky IT-pidpriemstv" [Formation of Accounting Policy of IT Enterprises]. *Modern Economics*, no. 19 (2020): 108-113.
DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V19\(2020\)-18](https://doi.org/10.31521/modecon.V19(2020)-18)
- Lepetan, I. M. "Vyznannia nematerialnykh aktyviv u oblikovii politytsi pidpriemstva" [Recognition of Intangible Assets in Enterprise Accounting Policy]. *Efektivna ekonomika*, no. 12 (2019).
DOI: 10.32702/2307-2105-2019.12.63
- "Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1. Poddannia finansovoi zvitnosti" [International Accounting Standard 1. Presentation of Financial Statements]. https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf
- "Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38. Nematerialni aktyvy" [International Accounting Standard 38. Intangible Assets]. https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf
- "Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 8. Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky" [International Accounting Standard 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors]. https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf
- Panteleiev, V. P. "Innovatsiina pryroda oblikovoi polityky pidpriemstva v umovakh postindustrialnoi ekonomiky" [Innovative Nature of the Enterprise Accounting Policies in the Conditions of the Post-Industrial Economy]. *Oblik i finansy*, no. 2 (2020): 39-49. <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/5310/1/746-innovaciyna-pryroda-oblikovoi-politiki-pidpriemstva-v-umovah-postindustrialnoi-ekonomiki.pdf>
- Pushkar, M. S., and Shchyrba, M. T. *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and Practice of Accounting Policy Formation]. Ternopil: Kart-blansh, 2010.
- Shevchenko, N. "Shcho take oblikova polityka?" [What Is an Accounting Policy?]. *Ahrarnyi tyzhden. Ukraina*. May 23, 2019. <https://a7d.com.ua/agromoney/17204-scho-takeoblkova-poltika.html>
- Shevtsov, L. Yu., and Mosolova, Yu. O. "Oblikova polityka v upravlinni diialnistiu pidpriemstv za umov harmonizatsii obliku ta zvitnosti" [Accounting Policy in Managing the Activity of Enterprises under the Conditions of Harmonization of Accounting and Reporting]. *Biznes Inform*, no. 3 (2020): 260-269.
DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-3-260-269>
- Yasyshena, V. V. "Osnovni aspekty formuvannia oblikovoi polityky nematerialnykh aktyviv pidpriemstv" [The Main Aspects of Accounting Policies of Intangible Assets of Enterprises]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 5-6 (2019): 149-157.
DOI: 10.37332/2309-1533.2019.5-6.21
- Yasyshena, V. V. "Pryntsypy oblikovoi polityky nematerialnykh aktyviv" [Principles of Accounting Policies of Intangible Assets]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 3-4 (2019): 156-162. <http://inneco.org/index.php/inneco/article/view/57/58>
- Yunatskyi, M. O. "Suchasnyi stan normatyvno-pravovoho zabezpechennia formuvannia oblikovoi polityky" [Current Status of Regulatory Framework of Accounting Policies]. *Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy»*, vol. 1, no. 10 (2013).