

О. А. Петрик

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, Київ, Україна, auditlena@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1881-9412>

О. О. Дядюн

аспірантка кафедри аудиту ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, Київ, Україна, lena_dyadyun@ukr.net

**АМОРТИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЗМЕНШЕННЯ
ЇХ КОРИСНОСТІ: ХАРАКТЕРИСТИКА Й ОСОБЛИВОСТІ
НАРАХУВАННЯ**

Анотація. У статті досліджено процес амортизації у контексті циклу економічного життя нематеріального активу. Окреслено призначення та особливості процесу його тестування на предмет зменшення корисності. Ідентифіковано ознаки зменшення корисності нематеріальних активів для кожного з поширених на практиці класів. Обґрунтовано недоцільність застосування амортизації до нестандартно-облікових нематеріальних активів, які не є власністю підприємства в класичному значенні, натомість запропоновано тестувати їх на знецінення. Наведено авторське визначення поняття “амортизація нематеріальних активів” і розглянуто чотири рівні її нормативно-правового регулювання. Досліджено порівняльний аспект вимог національних та міжнародних стандартів щодо нарахування амортизації. Узагальнено особливості амортизаційної політики 30 вітчизняних підприємств та виявлено негативну тенденцію показників стану нематеріальних активів. Запропоновано напрями управління повністю амортизованими нематеріальними активами, що охоплюють превентивні заходи та алгоритм вибору заходів постфактум. Визначено істотні характеристики нематеріальних активів, які слід урахувати при формуванні амортизаційної політики. Проаналізовано переваги і недоліки різних методів амортизації нематеріальних активів та рекомендовано вибір амортизаційних параметрів для їх класів. Досліджено проблематику амортизації прав постійного користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів. Визначено підстави для оцінки їхньої ліквідаційної вартості. Узагальнено вплив облікових оцінок щодо нематеріальних активів на оподаткування.

Ключові слова: нематеріальні активи, амортизація, зменшення корисності, амортизаційна політика, моральний знос, метод амортизації, ліквідаційна вартість, строк корисного використання.

Табл. 5. Рис. 3. Літ. 17.

Olena Petryk

Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, auditlena@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1881-9412>

Olena Diadiun

PhD Student at the Department of Audit, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, lena_dyadyun@ukr.net

AMORTIZATION AND IMPAIRMENT OF THE INTANGIBLE ASSETS: CHARACTERISTIC AND FEATURES OF THE ASSESSMENT

Abstract. The article considers the essence of amortization in accordance with national and international standards of accounting and financial reporting, analyzes scientists' approaches. The process of amortization in the context of economic life cycle of the intangible asset is studied. The purpose and features of the impairment process of intangible assets are outlined. Signs of impairment of the intangible assets for each of the common classes are identified. The inexpediency of applying amortization to non-standard accounting intangible assets, which are not the property of the enterprise in the classical sense, is substantiated, instead it is proposed to test them for impairment. The author's definition of the concept of "amortization of the intangible assets" is given. Four levels of legal regulation of amortization of the intangible assets are considered. The comparative aspect of the requirements of national and international standards for amortization is studied. The peculiarities of the amortization policy of 30 domestic enterprises are generalized and the negative tendency of the indicators of the state of intangible assets is revealed. Areas of management of fully amortized intangible assets are proposed, which include preventive measures and the algorithm for selecting measures ex post facto. The essential characteristics of the intangible assets that should be taken into account when formulating amortization policy are identified. The advantages and disadvantages of different methods of amortization of intangible assets are analyzed and the choice of amortization parameters for different classes of the intangible assets is recommended. The issue of amortization of the rights of permanent use of land as part of intangible assets is studied. The basics for estimating the liquidation value of the intangible assets are determined. The impact of accounting estimates for intangible assets on taxation is summarized.

Keywords: intangible assets, amortization, impairment, amortization policy, amortization method, break-up value, useful life.

JEL classification: M41, O34.

Е. А. Петрик

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой аудита ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

Е. А. Дядюн

аспирантка кафедры аудита ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И УМЕНЬШЕНИЕ ИХ ПОЛЕЗНОСТИ: ХАРАКТЕРИСТИКА И ОСОБЕННОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ

Аннотация. В статье исследован процесс амортизации в контексте цикла экономической жизни нематериального актива. Определены назначение и особенности процесса его тестирования на предмет уменьшения полезности. Идентифицированы признаки уменьшения полезности нематериальных активов для каждого из распространенных на практике классов. Обоснована нецелесообразность применения амортизации к нестандартно-учетным нематериальным активам, которые не являются собственностью предприятия в классическом значении, но предложено тестировать их на обесценивание. Приведено авторское определение понятия "амортизация нематериальных активов" и рассмотрены четыре уровня ее нормативно-правового регулирования. Исследован сравнительный аспект требований национальных и международных стандартов по начислению амортизации. Обобщены особенности амортизационной политики 30 отечественных предприятий и выявлена негативная тенденция показателей состоя-

ния нематериальных активов. Предложены направления управления полностью амортизированными нематериальными активами, включающие превентивные меры и алгоритм выбора мер постфактум. Определены существенные характеристики нематериальных активов, которые следует учитывать при формировании амортизационной политики. Проанализированы преимущества и недостатки различных методов амортизации нематериальных активов и рекомендован выбор амортизационных параметров для их классов. Исследована проблематика амортизации прав постоянного пользования земельным участком в составе нематериальных активов. Определены основания для оценки их ликвидационной стоимости. Обобщено влияние учетных оценок по нематериальным активам на налогообложение.

Ключевые слова: нематериальные активы, амортизация, уменьшение полезности, амортизационная политика, моральный износ, метод амортизации, ликвидационная стоимость, срок полезного использования.

Диджиталізація економічних процесів, орієнтація на реалізацію засад сталого розвитку, інноваційна спрямованість діяльності підприємств – усі ці чинники зумовлюють поглиблену увагу до нематеріальних активів як сучасного ресурсу суб'єктів господарювання. Зазначені активи є непоточними, тому для них актуальне питання поступового зносу, зокрема морального. Останнє відрізняє нематеріальні активи від основних засобів, яких більшою мірою стосується знос фізичний. З одного боку, амортизація є інструментом, за допомогою якого вартість нематеріального активу поступово переноситься на продукцію/послуги або функціональні статті витрат. З другого – важливість амортизації також визначається її впливом на фінансування інвестиційної діяльності суб'єктів для оновлення нематеріальних активів. Крім того, систематичний розподіл вартості нематеріальних активів за періодами експлуатації безпосередньо впливає на фінансові результати до оподаткування, а відповідно, й на розмір податку на прибуток. З огляду на викладене вибір оптимальної амортизаційної політики нематеріальних активів є важливим напрямом наукових досліджень.

Проблематиці амортизаційної політики щодо нематеріальних активів присвячено праці вітчизняних науковців, таких як Є. В. Калюга, Т. М. Кондрашова, Д. М. Трачова, І. В. Федорова, В. В. Ясишена та багато інших. Так, І. В. Федорова детально аналізує елементи облікової політики в частині амортизації нематеріальних активів. У свою чергу, В. В. Ясишена систематизує основні підходи до вибору методу амортизації. Є. В. Калюга детально вивчає питання нормативно-правового регулювання процесу її нарахування. Визнаючи суттєвий науковий доробок у частині аналізованої проблеми, зауважимо, що окремі аспекти систематизації питань амортизації та розгляду процесу зменшення корисності для нематеріальних активів у широкому їх розумінні залишаються малодослідженими.

Метою статті є аналіз теоретико-практичних засад процесів амортизації та зменшення корисності нематеріальних активів, у т. ч. сформованих за рахунок інтелектуального капіталу.

Основою дослідження є діалектичний метод пізнання та абстрактно-логічний підхід. Методи теоретичного узагальнення й інформаційного моделювання допомогли уточнити сутність амортизації, вивчити особливості нор-

мативно-правового регулювання та ідентифікувати важливі теоретико-практичні проблеми в питаннях амортизації нематеріальних активів. Методи групування, порівняння та узагальнення стали підставою для формування обґрунтованої наукової позиції з аналізованої проблематики. Табличний і графічний метод сприяли наочній презентації отриманих результатів.

Для дослідження амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку потрібно розуміти її обліково-економічну сутність. Як національні, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку регламентують питання систематичного розподілу вартості нематеріальних активів у часі.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 7, “амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання” [1]. Це розуміння амортизації актуальне для всіх непоточних активів, зокрема для нематеріальних. Схоже тлумачення містять і Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ), зокрема в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 38 зазначено: “амортизація – це систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисної експлуатації” [2]. Під “сумою, що амортизується” слід розуміти “собівартість активу або іншу суму, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості” [2]. Базові категорії, наведені в стандартах, засвічують, що процеси, пов’язані з амортизацією, супроводжують увесь цикл економічного життя нематеріального активу на підприємстві (рис. 1).

У наукових колах вказані базові визначення дещо уточнюються. Наприклад, О. О. Любар стверджує: “амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення його вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення” [3, с. 117]. У свою чергу, В. В. Яшишена наголошує, що “не варто амортизацію загалом розглядати як знецінення вартості нематеріальних активів” [4, с. 263]. Ми підтримуємо підхід, за яким не можна повністю отожднювати поняття “амортизація” і “знецінення” (або, іншими словами, зменшення корисності), адже вони мають різний характер, хоч і, безперечно, взаємопов’язані. Підприємствам, на нашу думку, слід послідовно застосовувати обрану амортизаційну політику і, незалежно від того, звертати увагу на можливі процеси зменшення корисності нематеріальних активів. Це важливо задля дотримання принципу обачності та коригування в разі необхідності їхньої балансової вартості внаслідок дії несприятливих чинників.

У МСБО 36 [5], де порушено проблематику зменшення корисності активів, наведено загальний перелік ознак знецінення. Здебільшого НП(С)БО 28 [6] повторює визначені в міжнародному стандарті ознаки: фізичне пошкодження, старіння активу, негативні зміни в ринковому середовищі тощо. Як бачимо, вказані ознаки насамперед стосуються основних засобів. З огляду на це перелік потребує уточнення в частині тестування щодо зменшення корисності саме об’єктів нематеріальних активів (табл. 1).

Для дослідження практичного аспекту амортизації нематеріальних активів нами сформовано вибірку зі звітності підприємств, котрі належать до



Рис. 1. Процесно-хронологічний аспект амортизації нематеріальних активів підприємства

Узагальнено та побудовано авторами.

різних сфер вітчизняної економіки (сфери телекомунікацій, аграрного сектору, фармацевтики, логістики, електрометалургії та ін.) (табл. 2). З урахуванням вивчення оприлюдненої у примітках до фінансової звітності зазначених підприємств інформації нами виявлено чотири найпоширеніших класи нематеріальних активів – програмне забезпечення, ліцензії, торгові марки, права постійного користування земельною ділянкою. Саме в межах цих класів нами згруповано інформацію в табл. 1.

У табл. 1 наведено таке поняття, як нестандартно-облікові нематеріальні активи. Під ними ми розуміємо частину нематеріальних активів у їх широкому значенні, що сформовані за рахунок інтелектуального капіталу та презентовані людськими, внутрішньоорганізаційними та ринковими активами (наприклад, клієнтський капітал). У половини підприємств, що увійшли до табл. 2, частка нематеріальних активів на балансі не досягає навіть 1%. Здійснений аналіз підтверджує, що для суб'єктів сфери послуг частка визнаних на балансі нематеріальних активів є істотно більшою, ніж у виробничих підприємств та банків (у середньому по різних роках 33 % у ПрАТ “Київстар” на противагу, наприклад, 0,1 % у ПрАТ “Дніпроспецсталь”). Це підтверджує той факт, що в сучасній економіці переважають нестандартно-облікові нематеріальні активи.

Таблиця 1. Ознаки зменшення корисності нематеріальних активів

№ з/п	Ознаки знецінення	Об'єкти НМА
1	Моральне застарівання активу внаслідок виходу на ринок сучасного аналогу	Програмне забезпечення
2	Зміна технології виробництва чи системи управління, в якій задіяно актив	
3	Зміни технологічного середовища та підвищення вимог до функціоналу активу	
4	Негативні для підприємства зміни в правовому середовищі щодо можливості отримання ліцензій	Ліцензія
5	Неможливість провадження діяльності, на яку отримано ліцензію, внаслідок браку ресурсів, персоналу тощо	
6	Посилення обмежень на реалізацію ліцензованої діяльності	
7	Активізація діяльності конкурентних торгових марок із продуктами-аналогами	Торгова марка
8	Зниження ціни продукції, що виробляється під товарним знаком безпосередніх конкурентів	
9	Провали в рекламних компаніях та промоакціях	
10	Негативні для підприємства зміни в правовому середовищі щодо можливості використання в діяльності права на земельну ділянку	Право постійного користування земельною ділянкою
11	Розширення на законодавчому рівні переліку підстав для вилучення права постійного користування	
12	Негативні свідчення в результаті експертної оцінки	
13	Підвищення середнього віку персоналу, збільшення плинності кадрів, звільнення провідних фахівців	Нестандартно-облікові НМА
14	Моральне старіння систем управління підприємством	
15	Перехід ключових клієнтів до конкурентів, неможливість виконання умов суттєвих контрактів, недобросовісна конкуренція на ринку	

Примітка. НМА – нематеріальні активи.

Складено авторами.

Такі активи не є власністю підприємства в класичному розумінні й не відображені в бухгалтерському обліку та звітності, тому некоректним вважаємо вживання щодо них поняття “амортизація”. Натомість, ідентифікація зменшення корисності нестандартно-облікових нематеріальних активів є надзвичайно istotною для ідентифікації цінності, яку вони забезпечують підприємству.

Таким чином, процеси амортизації і тестування нематеріальних активів на знецінення не є взаємозамінними. З огляду на це під амортизацією нематеріальних активів розуміємо поступовий процес перенесення їхньої вартості на витрати протягом терміну використання, що водночас характеризує інтенсивність їх використання та свідчить про застосування алгоритму зменшення вартості з урахуванням заданих в амортизаційній політиці параметрів. У свою чергу, механізм зменшення корисності враховує актуальні фактори, котрі можуть виникнути в процесі використання активу, та не допускає завищення його вартості ані окремо, ані в межах одиниці, що генерує грошові кошти.

Концептуальні засади нарахування амортизації нематеріальних активів та її відображення у бухгалтерському обліку визначаються за рівнями нормативно-правового регулювання:

Таблиця 2. Вибірка вітчизняних підприємств для дослідження амортизаційної політики та середня частка НМА у їхніх балансах

№ з/п	Підприємство / частка НМА / джерело даних	№ з/п	Підприємство / частка НМА / джерело даних	№ з/п	Підприємство / частка НМА / джерело даних
1	ПрАТ "Київстар" 33 % (https://cdn.kyivstar.ua)	11	Група "Приватбанк" 0,15 % (https://static.privatbank.ua)	21	ПАТ "Укрпошта" 0,34 % (https://www.ukrposhta.ua)
2	АТ "Українська залізниця" 17 % (https://www.uz.gov.ua)	12	Агрохолдинг "МХП" 3 % (https://mhp.com.ua)	22	Кернел Груп 3 % (https://www.kernel.ua)
3	ПрАТ "Фарлеп-Інвест" 1,7 % (https://vega.ua)	13	ПрАТ "Чумак" 2 % (https://chumak.com)	23	ПрАТ "ДТЕК Київські електромережі" 0,05 % (https://www.dtek-kem.com.ua)
4	АТ "Фармак" 2 % (https://farmak.ua)	14	АТ "Концерн Галнафтогаз" 0,3 % (https://www.okko.ua)	24	ТОВ "Нова пошта" 2,1 % (https://novaposhta.ua)
5	АТ "Укргазвидобування" 1,33 % (https://www.ugv.com.ua)	15	АТ "ЛКФ" "Світоч" 0 % (https://www.nestle.ua)	25	ПАТ "Аграрний фонд" 0,04 % (http://agrofond.gov.ua)
6	АТ "ПУМБ" 0,55 % (https://about.pumb.ua)	16	ПрАТ "Фармацевтична фірма "Дарниця" 2 % (https://www.darnitsa.ua)	26	ПрАТ "СК" "Провідна" 1,2 % (https://www.providna.ua)
7	ПрАТ "Укргідроенерго" 0,25 % (https://uhe.gov.ua)	17	ПрАТ "ВФ Україна" 28 % (https://www.vodafone.ua)	27	ДУ "АРІФРУ" 12 % (https://smida.gov.ua)
8	ПрАТ "Дніпроспецсталь" 0,1 % (http://www.dss-ua.com)	18	ПАТ "ДЖЕЙ ТІ ІНТЕРНЕТШІЛ УКРАЇНА" 0,63 % (http://jtiu.emitants.net.ua)	28	КП "Київський метрополітен" 0,01 % (http://www.metro.kiev.ua)
9	ДП "НАЕК "Енергоатом" 0,12 % (http://www.energoatom.com.ua)	19	Агрохолдинг "АСТАРТА" 0,17 % (https://astartaholding.com)	29	ПАТ "Укрнафта" 0,72 % (https://www.ukrnafta.com)
10	НАК "Нафтогаз України" 18 % (https://www.ugv.com.ua)	20	ПАТ "Оболонь" 0,11 % (https://obolon.ua)	30	ПАТ "Інтерпайп ДНЗ" 0,06 % (https://ntrp.interpipe.biz)

Складено авторами.

- І рівень – нормативно-правові акти найвищої юридичної сили (зокрема, пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України [7]);
- II рівень – документи, що визначають загальні принципи, правила і способи ведення обліку нематеріальних активів (НП(С)БО 8, МСБО 38, План рахунків бухгалтерського обліку [8]);
- III рівень – методичні вказівки, рекомендації і роз'яснення Міністерства фінансів України та інших профільних міністерств, професійних організацій (наприклад, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [9]);

Науковий супровід інституційних реформ

• IV рівень – внутрішні регламенти суб'єктів господарювання та аудиторських фірм (положення про облікову політику, внутрішні інструкції).

У табл. 3 нами узагальнено ключові вимоги до нарахування амортизації нематеріальних активів за вітчизняними та міжнародними стандартами (II рівень нормативно-правового регулювання). Таблиця свідчить, що підходи вітчизняних і міжнародних стандартів дуже схожі, однак є відмінності у вичерпності переліку факторів для визначення терміну корисного використання, даті початку нарахування амортизації, правилах перегляду облікових оцінок.

Інформаційною цінністю характеризується також IV рівень нормативно-правового регулювання, котрий надає підприємству право вибору щодо окремих питань, регламентованих на вищих рівнях, у т. ч. у частині амортизації, тобто йдеться про формування підприємством амортизаційної політики або як окремої категорії, або як частини облікової політики. Базовими параметрами амортизації нематеріальних активів є часові межі, метод амортизації, ліквідаційна вартість, функціональне призначення витрат на амортизацію, підходи до перегляду періоду та методу нарахування амортизації.

Таблиця 3. Вимоги до нарахування амортизації нематеріальних активів

№	Ознака	НП(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3	4
1	Об'єкт амортизації	Балансова вартість нематеріальних активів із визначеним терміном корисної експлуатації	
2	Визначення терміну корисної експлуатації	Професійне судження з урахуванням морального зносу, строків служби подібних активів, способу використання та юридичних обмежень. Акцент на можливості використання строків, визначених податковим законодавством	Професійне судження з урахуванням факторів, наведених у п. 90 МСБО 38. Вичерпний перелік факторів охоплює як фактори, репрезентовані в НП(С)БО, так і низку додаткових (не тільки моральний, а й технічний, технологічний знос, дії конкурентів тощо)
3	Визначення ліквідаційної вартості	Прирівнюється до нуля, крім випадків, коли є договір із продажу наприкінці терміну використання чи актуальна ціна на момент вибуття за даними активного ринку	
4	Визначення методу амортизації	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий	Метод має відображати очікувану форму споживання економічних вигід. Якщо її визначити неможливо – прямолінійний метод
5	Початок нарахування амортизації	3 місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію	Коли актив стає придатним до використання
6	Припинення нарахування амортизації	3 місяця, наступного за місяцем вибуття	Або на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу, або на дату, з якої припиняється його визнання
7	Перегляд облікових оцінок щодо амортизаційної політики	У кінці звітного року для НМА з необмеженим терміном, для всіх інших – якщо очікуються зміни в наступному році	Принаймні на кінець кожного фінансового року для НМА з визначеним терміном експлуатації (для невизначеного – переоцінка строку в кожному періоді)

Складено за: Нематеріальні активи : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf; 10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

Д. М. Трачова розглядає амортизаційну політику як “інтегрований інструмент стратегічного фінансового планування та інвестиційно-інноваційного відтворення необоротних активів на всіх рівнях управління і при формуванні політики прискореного науково-технічного розвитку України у відповідних державних стратегіях, концепціях і програмах” [11, с. 11]. На нашу думку, саме це визначення найповніше відповідає сучасним умовам диджиталізації та середовища сталого розвитку, спрямованого на застосування інновацій заради балансування економічних, соціальних та екологічних інтересів, у котрих функціонують нематеріальні активи.

Для того щоб окреслити основні пріоритетні напрями формування інноваційної амортизаційної політики, проаналізуємо підходи, застосовувані підприємствами на практиці. Результати проведеного дослідження свідчать про те, що з 30 підприємств, згаданих у табл. 3:

- лише одне підприємство поруч із прямолінійним методом використовує метод одиниць продукції, що вказує на прямий зв'язок між нематеріальними активами й обсягом виробленої продукції (відповідно, для інших суб'єктів такий зв'язок не характерний);
- жодне з підприємств не розраховує ліквідаційну вартість нематеріальних активів (по суті, для всіх вона є нульовою і не впливає на вартість, що амортизується);
- більшість суб'єктів засвідчують дотримання вимог стандартів щодо перегляду облікових оцінок у частині амортизаційної політики.

При визначенні термінів корисного використання досліджувані підприємства у більшості випадків застосовують професійне судження з урахуванням:

- контрактних або ліцензійних умов;
- історичного досвіду працівників, котрі вже мали справу з подібними активами;
- очікуваного способу експлуатації активу;
- прогнозованих темпів морального зносу;
- вимог податкового законодавства (майже у всіх суб'єктів терміни відповідають дозволеному Податковим кодексом України критерію від двох до десяти років [7]).

Податкове законодавство теж містить вимогу орієнтуватися на терміни, визначені, по суті, договірними умовами (“правовстановлюючі документи”). Якщо ж у такому документі строк дії права користування не встановлено, термін корисного використання передбачається суб'єктом самостійно, але не може становити менше двох та більше десяти років. Зауважимо, що термін “правовстановлюючий документ” законодавчо не визначений, а отже, є всі підстави для найширшого трактування вказаного поняття.

Аналіз стану нематеріальних активів вітчизняних підприємств, наведених у табл. 3 (розраховано коефіцієнти зносу та коефіцієнти придатності), вказує на негативний тренд: коефіцієнт зносу у 20 із 30 досліджуваних підприємств має тенденцію до збільшення, що спричинено різким зростанням суми нарахованого зносу нематеріальних активів за відносно меншого зростання суми первісної

вартості (наприклад, у АТ “Концерн Галнафтогаз” коефіцієнт зносу за один рік зріс із 0,6779 до 0,7640). При цьому зазначимо, що у 13 підприємств із вибірки зношені більше ніж 50 % нематеріальних активів. До того ж окремі підприємства мають на балансі нематеріальні активи, які повністю амортизовані, проте продовжують використовуватися (АТ “ПУМБ”, АТ “Фармак”, ПАТ “Дніпроспецсталь”, ПАТ “ДЖЕЙ ТІ ІНТЕРНЕТНА УКРАЇНА”, ПАТ “Оболонь”, АТ “Львівська кондитерська фабрика “Світоч”). На нашу думку, це є суттєвим недоліком фінансової звітності й свідчить про надання недостатньо коректної інформації користувачам. Частково вказана проблема вирішується через розкриття описової інформації у примітках стосовно причин та наслідків, однак її суть полягає в тому, що нематеріальні активи на підприємстві використовуються, а отже, приносять економічні вигоди, однак їхня балансова вартість є нульовою.

Науковці, практики, експерти, як правило, розглядають зазначену проблематику щодо основних засобів [12; 13] і пропонують кілька підходів до обліку таких активів. Користуючись методом аналогії та з урахуванням характеру нематеріальних активів, пропонуємо розглядати два напрями управління повністю амортизованими нематеріальними активами: 1) превентивні заходи задля запобігання подібним ситуаціям; 2) алгоритм вибору облікових дій з повністю амортизованими нематеріальними активами або заходи постфактум (рис. 2).

Особливістю наведеної на рис. 2 моделі, на відміну від наявних, є не обрання конкретного підходу як одного з альтернативних рішень, а поетапний аналіз кожного з них для вибору найбільш оптимального за умов, що актуальні для конкретного об'єкта нематеріальних активів.

Основним превентивним засобом для попередження ситуацій із повністю амортизованими нематеріальними активами, котрі продовжують використовуватись, є зважений підхід до обрання параметрів для нарахування амортизації. На нашу думку, для коректного формування амортизаційної політики головними векторами уваги є: вибір методу амортизації, визначення терміну корисного використання, ліквідаційної вартості.

Нами ідентифіковано суттєві характеристики нематеріальних активів, які необхідно враховувати під час формування амортизаційної політики, зокрема:

1) відсутність фізичного зносу (в окремих випадках може виявлятися у погіршенні властивостей матеріального носія, на якому зафіксований об'єкт нематеріального активу, але у більшості випадків його вартість несуттєва порівняно з вартістю безпосередньо нематеріального активу);

2) високі ризики швидкого морального старіння, особливо в результаті інноваційних технологічних змін зовнішнього середовища;

3) не завжди можна виявити пряму залежність між зносом нематеріальних активів і термінів їх використання, натомість актуальні інші фактори (технологічні, спосіб використання тощо);

4) недоцільно застосовувати базові методи амортизації до нестандартно-облікових складових нематеріальних активів, адже їхня вартість у процесі використання може, навпаки, нарощуватися.

Наприклад, цінність конкретного співробітника, постійного клієнта, як правило, з плином часом примножується. Так, для працівників це пов'язано з набуттям досвіду, нових навичок та кваліфікацій, натомість, через брак мотивації, гідних умов праці, нестабільність заробітної плати корисність працівника може знижуватись. Нарощування обсягів співробітництва, постійний характер поставок та диверсифікація форм взаємовигідної співпраці – все це примножує цінність клієнтського капіталу.

Методи амортизації нематеріальних активів як за національними, так і за міжнародними стандартами є ідентичними до тих, що використовуються для амортизації основних засобів. Однак, з огляду на відмінний від ос-

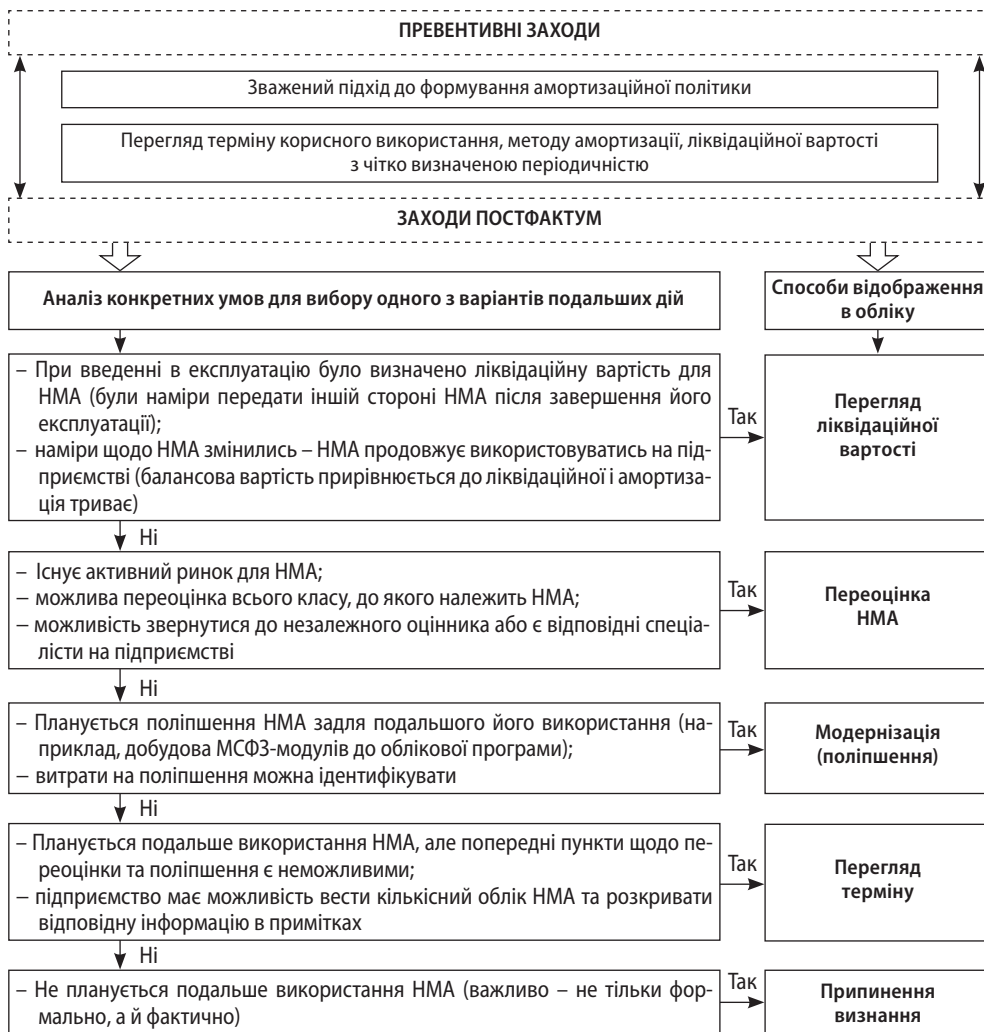


Рис. 2. Алгоритм вибору способу відображення повністю амортизованих нематеріальних активів у обліку

Побудовано авторами.

новних засобів характер нематеріальних активів зазначені методи мають дещо інший пріоритет у застосуванні.

Відповідно до п. 67 МСБО 38, “метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб’єктом господарювання” [2]. Якщо форму споживання економічних вигід визначити складно, то стандарт рекомендує застосовувати прямолінійний метод. Як свідчать дослідження фінансової звітності підприємств, наведених у табл. 2, більшість із них користуються цим спрощенням. Натомість науковці акцентують увагу на тому, що “в наш час це не є дуже ефективним, тому що НМА – це особливі активи, які дуже чутливі до НТП. Тому для цього виду активів доцільніше було б використовувати прогресивні методи амортизації” [14, с. 119]. Проаналізуємо переваги і недоліки застосування різних методів амортизації нематеріальних активів (табл. 4).

Враховуючи окреслені в табл. 4 переваги і недоліки, визначимо рекомендовані до застосування методи і строки амортизації найпоширеніших на практиці класів нематеріальних активів (табл. 5).

Одним із дискусійних питань у наукових колах та практичних кейсах є амортизація прав постійного користування земельною ділянкою. Наприклад, Ю. М. Скопир наголошує: “на вартість права користування земельними ділянками слід нараховувати амортизацію” [15, с. 263]. При визначенні строку використання автор пропонує орієнтуватися на максимально дозволений Податковим кодексом України термін у 10 років. Натомість Т. П. Остапчук [16, с. 57] дотримується протилежної думки і підкреслює, що амортизацію таких прав не варто нараховувати.

Ми погоджуємося з підходом, який не передбачає нарахування амортизації, оскільки особливістю досліджуваних прав є їх безстроковий характер. У свою чергу, п. 107 МСБО 38 містить логічне правило: “...нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації” [2].

За певних обставин право користування може бути припиненим. Однак для цього є чітко встановлений Земельним кодексом України (ст. 141) [17] перелік підстав, які на практиці актуалізуються у поодиноких випадках (наприклад, добровільна відмова, використання ділянки не за цільовим призначенням, систематична несплата земельного податку, порушення екологічних вимог тощо). Ділянка також може бути вилучена задля задоволення суспільних потреб. Попри наявність наведених підстав, котрі потенційно можуть припинити право постійного користування, вважаємо, що в цілому початковий характер права відповідає безстроковому терміну експлуатації. Таким чином, є всі підстави не амортизувати право постійного користування.

При формуванні амортизаційної політики слід приділити увагу і визначенню ліквідаційної вартості. У табл. 3 акцентовано увагу на тому, що у більшості випадків ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля. Якщо для основних засобів така вартість може бути актуальною і при ліквідації активу, то для нематеріальних активів вона актуалізується лише за умови їх реалізації. Стосовно прав постійного користування та ліцензій подібні ситуації

Таблиця 4. Методи амортизації нематеріальних активів за МСФЗ

Метод	Переваги	Недоліки	Можливість застосування до НМА
1	2	3	4
Прямолінійний	– Простота в розрахунках; – рівномірний розподіл вартості в часі	– У більшості випадків не орієнтований на форму споживання економічних вигід; – не враховує морального зносу НМА	Для НМА, що мають помірний ступінь морального зносу та безпосередньо не впливають на обсяг виробництва
Метод зменшення залишку	– Урахування морального зносу; – зменшення податку на прибуток у перші роки використання НМА	– Збільшення витрат – посилення податкового навантаження в останні роки використання НМА	Для НМА, які характеризуються суттєвим моральним зносом і більшою ефективністю в перші роки використання
Метод суми одиниць продукції	– Найбільш коректне перенесення вартості НМА на витрати; – прямий зв'язок між амортизаційними нарахуваннями та інтенсивністю виробництва	– Складність, а часом і неможливість ідентифікації внеску конкретного НМА у виробництво продукції / надання послуг; – потенційні труднощі в розрахунках з урахуванням потреби	Для НМА, котрі прямо впливають на виробництво та обсяг виготовленої продукції

Узагальнено та складено авторами за: Нематеріальні активи : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf; 14. Кондрашова Т. М., Кондратко Х. Ю. Амортизація нематеріальних активів за вітчизняними та міжнародними стандартами обліку. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки.* 2011. Вип. 28, ч. 1. С. 114–119.

Таблиця 5. Вибір амортизаційних параметрів для різних класів нематеріальних активів

НМА	Термін використання	Метод амортизації
1	2	3
Програмне забезпечення	Від двох років до моменту морального знецінення	Метод зменшення залишку. Прямолінійний метод
Ліцензія	За терміном дії ліцензії	Метод одиниць продукції. Прямолінійний метод
Торгова марка	Необмежений	Не амортизується
Право постійного користування земельною ділянкою	Необмежений	Не амортизується

Складено авторами.

є дуже мало ймовірними. Однак теоретично можливою є операція з продажу програмного забезпечення чи торгової марки. Відповідно, коли планується їх використання протягом меншого часу, ніж повноцінний термін експлуатації, то виникають підстави для визначення ліквідаційної вартості.

Підприємствам слід оцінювати ліквідаційну вартість як прогнозу суму, котру, за очікуванням, вони зможуть отримати за конкретний об'єкт нематеріальних активів, що використовуватиметься протягом визначеного строку корисної експлуатації. На нашу думку, ця вартість оцінюється за двома варіантами:

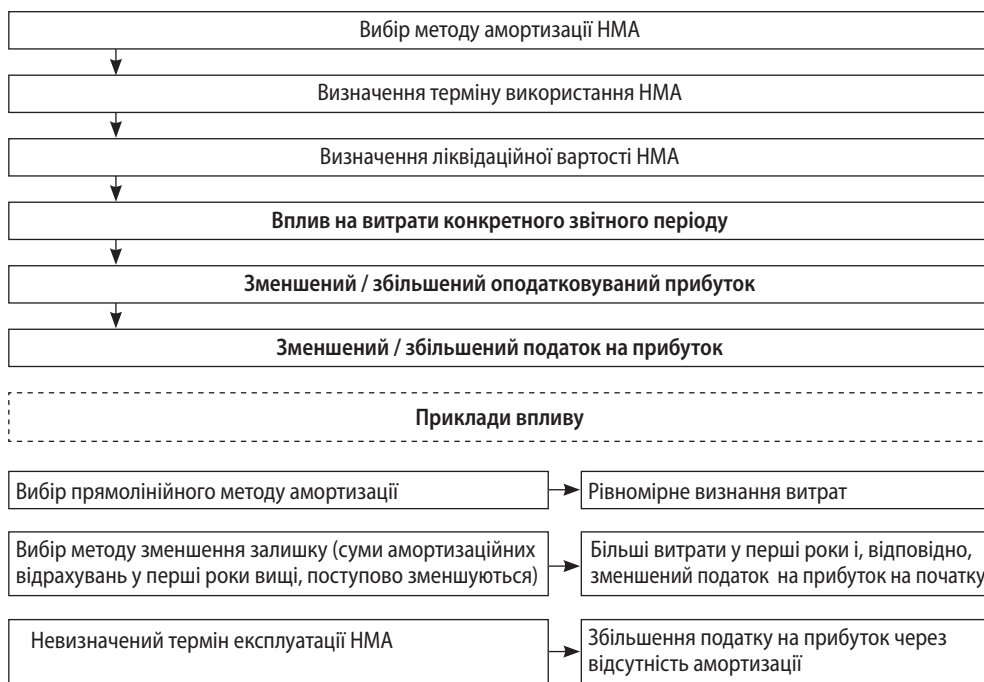


Рис. 3. Вплив облікових оцінок щодо НМА на оподатковуваний прибуток

Побудовано авторами.

- 1) базуючись на поточних цінах та прогнозах щодо їх зростання;
- 2) відповідно до умов конкретного договору на майбутню реалізацію.

У першому випадку підприємствам доцільно використовувати всі дозволені та відкриті джерела інформації для оцінки поточних цін. При цьому вважаємо доречним документально зафіксувати розрахунок ліквідаційної вартості, наприклад, у вигляді бухгалтерської довідки-розрахунку чи іншого визначеного підприємством документа.

Амортизаційна політика безпосередньо пов'язана з податковою політикою і, отже, справляє суттєвий вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства (рис. 3).

Підприємства, дохід яких перевищує вартісний критерій, наведений у пп. 134.1.1 ст. 134 Податкового кодексу України (наразі 40 млн грн), мають коригувати фінансовий результат щодо окремих операцій з нематеріальними активами, у т. ч. стосовно амортизації нематеріальних активів (якщо терміни та методи амортизації не суперечать Кодексу, то це суто технічне коригування) [7].

На підставі викладеного доходимо таких висновків. В організації та методиці обліку нематеріальних активів важливе значення має амортизаційна політика. Проведене дослідження ідентифікувало пріоритет прямолінійного методу амортизації як у теоретичній, так і в практичній площинах. Аналіз переваг і недоліків базових методів амортизації став підставою для форму-

вання рекомендацій щодо визначення строків і методів амортизації нематеріальних активів у розрізі їх груп, а також з акцентом на питаннях ліквідаційної вартості. У свою чергу, аналіз стану нематеріальних активів продемонстрував негативний факт: для вітчизняних підприємств непоодинокими є випадки, коли коефіцієнт зносу має тенденцію до зростання, зокрема за рахунок повністю амортизованих нематеріальних активів. Запропоновано комплекс превентивних заходів та дій постфактум задля вирішення проблематики активів, чия вартість завчасно було списано на витрати.

Виявлено особливість невизнаних в обліку за класичними правилами нематеріальних активів – з часом вартість багатьох із них може тільки примножуватись. З огляду на це рекомендовано ідентифікувати чинники, під впливом яких цінність таких активів збільшується або зменшується. Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є детальний розгляд податкового аспекту амортизаційної політики щодо нематеріальних активів.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.
2. Нематеріальні активи : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf.
3. Любар О. О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 117–131.
4. Ясишена В. В. Методологія та організація обліку нематеріальних активів : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Західноукраїнський національний університет Міністерства освіти і науки України. Тернопіль, 2020. 495 с.
5. Зменшення корисності активів : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%2036_ukr_2018.pdf.
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів” : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>.
9. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>.
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
11. Трачова Д. М. Обліково-інформаційне забезпечення формування амортизаційної політики: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” НААН. Київ, 2019. 44 с.
12. Хомюк А. Нульові основні засоби: списати, переоцінити чи...? *Практика МСФЗ*. 2020. № 11. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1053/21088>.
13. Шарій Т. Якщо основний засіб замортизовано. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 14. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004622-yakscho-osnovniy-zasib-zamortizovano>.
14. Кондрашова Т. М., Кондратко Х. Ю. Амортизація нематеріальних активів за вітчизняними та міжнародними стандартами обліку. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2011. Вип. 28, ч. 1. С. 114–119.

15. Скосир Ю. М. Бухгалтерський облік прав постійного користування земельними ділянками. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 1. С. 260–264.

16. Остапчук Т. П. Обліково-методичні підходи до відображення прав постійного та тимчасового користування земельними активами. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2015. № 4. С. 50–60.

17. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

References

1. Ministry of Finance of Ukraine. (2000). *National Accounting Regulation (Standard) 7 "Fixed Assets"* (Order No. 92, April 27). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> [in Ukrainian].

2. International Accounting Standards Board. (2004). *Intangible Assets (IAS 38)*. Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf [in Ukrainian].

3. Liubar, O. O. (2017). Depreciation: economic essence, features of accrual and reflection in accounting. *Economy, finances, management: Topical issues of science and practice*, 4, 117–131 [in Ukrainian].

4. Yatsyshena, V. V. (2020). *Methodology and organization of accounting for intangible assets* (Dr. Sc. Thesis). Ternopil: West Ukrainian National University [in Ukrainian].

5. International Accounting Standards Board. (2004). *Impairment of Assets (IAS 36)*. Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%2036_ukr_2018.pdf [in Ukrainian].

6. Ministry of Finance of Ukraine. (2004). *National Regulation (Standard) of Accounting 28 "Impairment of Assets"* (Order No. 817, December 24). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> [in Ukrainian].

7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine*. (Act No 2755-VI, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

8. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *On approval of the Chart of Accounts and Instructions for its application* (Order No. 291, November 30). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> [in Ukrainian].

9. Ministry of Finance of Ukraine. (2009). *About the statement of Methodical recommendations on accounting of intangible assets* (Order No. 1327, November 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> [in Ukrainian].

10. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *National Regulation (Standard) of Accounting 8 "Intangible Assets"* (Order No. 242, October 18). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian].

11. Trachova, D. M. (2019). *Accounting and information support for the formation of depreciation policy: theory, methodology, organization* (Dr. Sc. Thesis). Kyiv: National Research Center "Institute of Agrarian Economics" NAAS [in Ukrainian].

12. Khomiuk, A. (2020). Zero fixed assets: write off, re-evaluate or...? *IFRS practice*, 11. Retrieved from <https://ibuhgalter.net/ru/material/1053/21088> [in Ukrainian].

13. Sharii, T. (2017). If the fixed asset is depreciated. *Herald. Officially about taxes*, 14. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004622-yakscho-osnovniy-zasib-zamortizovano> [in Ukrainian].

14. Kondrashova, T. M., & Kondratko, Kh. Yu. (2011). Amortization of intangible assets according to domestic and international accounting standards. *Proceedings of Scientific Works of Cherkasy State Technological University. Series: Economic Sciences*, 28 (1), 114–119 [in Ukrainian].

15. Skosyr, Yu. M. (2014). Accounting for the rights of permanent use of land. *Visnyk of Chernihiv State Technological University, series "Economic sciences"*, 1, 260–264 [in Ukrainian].

16. Ostapchuk, T. P. (2015). Accounting and methodological approaches to the reflection of the rights of permanent and temporary use of land assets. *Visnyk ZSTU: Economics, Management and Administration*, 4, 50–60 [in Ukrainian].

17. Verkhovna Rada of Ukraine. (2001). *Land Code of Ukraine* (Act No. 2768-III, October 25). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> [in Ukrainian].