

**Н.Є. СКОРОБОГАТОВА\***Національний технічний університет України  
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського», м. Київ, Україна

## Об'єкти права інтелектуальної власності в системі бухгалтерського обліку

Стрімке запровадження програмних продуктів та інших об'єктів права інтелектуальної власності в умовах четвертої промислової революції потребує удосконалення методичних підходів щодо ідентифікації витрат на їх придбання та створення. Це дозволить однозначно визначати відповідні витрати у системі бухгалтерського обліку та відображати їх у фінансовій звітності. Метою статті є розкриття сутності та ідентифікація критеріїв визнання об'єктів інтелектуальної власності в системі бухгалтерського обліку з врахуванням специфіки застосування інформаційно-комунікаційних технологій. На основі аналізу вітчизняних нормативних та методичних документів, що регламентують питання обліку нематеріальних активів, та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку виявлено низку неузгоджених пунктів щодо ідентифікації витрат на придбання та створення об'єктів права інтелектуальної власності та умов їх включення до складу поточних витрат або первісної вартості необоротних активів. З метою обґрунтованої ідентифікації зазначених витрат як об'єкту обліку систематизовано критерії визнання витрат на придбання та створення об'єктів права інтелектуальної власності на прикладі програмних продуктів. Запропонований автором підхід сприятиме обґрунтованому формуванню відповідних витрат та відображенню їх в обліку та звітності підприємства, що дозволить визначити об'єктивні фінансові результати підприємства та оцінити його вартість. Також запропоновано застосовувати єдиний підхід до визначення вартості об'єкта права інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку та інвестиційного об'єкту. Це дозволить запровадити єдину систему моніторингу довгострокових витрат в обліку підприємства.

**Ключові слова:** об'єкти інтелектуальної власності, нематеріальні активи, бухгалтерський облік нематеріальних активів, первісна вартість, облік витрат.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1\(91\)-20-28](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-20-28)

**N. Ye. SKOROBOGATOVA**National Technical University of Ukraine  
“Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute”, Kyiv, Ukraine

## Objects of Intellectual Property Right in the Accounting System

The rapid introduction of software products and other objects of intellectual property rights in the context of the fourth industrial revolution requires the improvement of methodical approaches to identifying the costs of their acquisition and creation. Such approaches will allow unambiguously determining the corresponding costs in the accounting system and reflecting them in the financial statements. The purpose of the article is to disclose the essence and identification of criteria for the recognition of intellectual property objects in the accounting system, taking into account the specifics of the use of information and communication technologies. Based on the analysis of domestic regulatory and methodical documents regulating the accounting for intangible assets, and international accounting standards, a number of inconsistent points have been identified on identifying the costs of acquiring and creating intellectual property objects and the conditions for their inclusion in current expenses or the initial cost of fixed assets. For the purpose of justified identification of these costs as an accounting object, the criteria for recognizing costs for the acquisition and creation of intellectual property objects have been systematized using the example of software products. The approach proposed by the author will contribute to the reasonable formation of the corresponding costs and their reflection in the accounting and reporting of the enterprise. Based on this, it will be possible to determine the

\* Скоробогатова Наталя Євгенівна, доцент кафедри міжнародної економіки Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського» (м. Київ), кандидат економічних наук, доцент.

ORCID 0000-0002-2741-7629

*objective financial results of the enterprise and evaluate its value. It was also proposed to apply a unified approach to determining the value of an object of intellectual property rights as an object of accounting and an investment object. This will allow introducing a unified monitoring system for long-term expenses in the accounting of the enterprise.*

**Keywords:** *intellectual property objects, intangible assets, accounting for intangible assets, initial cost, cost accounting.*

**Постановка проблеми.** В умовах активного впровадження інформаційних технологій у всі бізнес-процеси компаній постає невідкладна потреба у їх забезпеченні необхідними матеріальними та інтелектуальними ресурсами. В даному контексті мова йде про потребу наявності відповідної технічної бази, програмного та кадрового забезпечення.

Основним джерелом інформації для цілей управління є дані бухгалтерських документів та звітів, які використовуються для аналізу результативності діяльності підприємства, оцінки його вартості, розробки стратегічних та тактичних рішень щодо подальшого розвитку підприємства. Тому проблема інформативної насиченості та об'єктивності оцінювання й інтерпретації даних, наведених у формах фінансової звітності, є вкрай важливою на сьогоднішній день. Особливе значення має врахування нематеріальної складової у визначенні вартості активів підприємства та формуванні потенціалу його подальшого розвитку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання відображення нематеріальних активів в системі обліку та звітності досліджувалися багатьма науковцями й практиками. Зокрема, у роботах В.В. Сопка [18], М.В. Кужельного, С.О. Левицької [6], Ф.Ф. Бутинця [1] розкрито методологію обліку нематеріальних активів відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку. С.Ф. Голов та В.М. Костюченко [2] досліджують засади обліку активів, капіталу та зобов'язань згідно вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Проте дані напрацювання зосереджені на методології бухгалтерського обліку загалом та не враховують особливості ідентифікації різноманітних нематеріальних активів. Т. Мурашко [11] аналізує особливості відображення нематеріальних активів, в тому числі програмних продуктів, відповідно до вимог МСБО, однак не бере до уваги проблеми обліку програмних продуктів залежно від способу придбання та мети використання. Вітчизняна законодавча база [4; 5; 8; 9; 16] містить суперечливі та не чіткі трактування термінів, що призводить до труднощів у визнанні витрат на розробку й придбання програмних продуктів в обліку та звітності підприємства, позначається на якості оцінки бізнесу загалом. Тому питання ідентифікації витрат на придбання та створення об'єктів інтелектуальної власності, відображення їх в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності залишається не достатньо дослідженим, особливо з врахуванням різноманіття об'єктів обліку в умовах Четвертої промислової революції, яка відбувається на наших очах.

**Метою статті** є розкриття сутності та ідентифікація критеріїв визнання об'єктів інтелектуальної власності в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності з врахуванням специфіки застосування інформаційно-комунікаційних технологій.

**Методи дослідження.** В процесі дослідження використано методи критичного та порівняльного аналізу для вивчення нормативно-правової бази ідентифікації та відображення в бухгалтерському обліку і звітності нематеріальних активів; методи порівняння та узагальнення, кореляційний аналіз – для оцінки тенденції інвестування підприємствами коштів в необоротні активи та впливу; системний підхід – для здійснення комплексної ідентифікації витрат на придбання та розробку програмних продуктів як об'єктів обліку.

**Вклад основного матеріалу.** Аналіз аналітичної інформації та статистичних даних свідчить про масштабну активізацію застосування інформаційно-комунікаційних технологій у діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, за даними Державної служби статистики України [3], протягом 2017-2019 рр. близько 90 % підприємств використовували комп'ютери у своїй діяльності. Наявність комп'ютерної техніки потребує відповідного програмного забезпечення. З кожним роком відбувається зростання капітальних інвестицій підприємств загалом, і вкладень у нематеріальні активи зокрема, що стимулює одночасне зростання доданої вартості підприємств (рис. 1-2). Відповідно, зростає питомо вага програмного забезпечення у загальній сумі нематеріальних активів вітчизняних підприємств. Кореляційний аналіз довів щільний взаємозв'язок між обсягами інвестицій у програмне забезпечення та приростом доданої вартості (коефіцієнт кореляції 0,745), хоча графічно можна спостерігати певні відхилення по роках, що зумовлено часовим лагом.

Як відомо, активи підприємства, його зобов'язання та власний капітал відображаються у формі фінансової звітності Баланс (Звіт про фінансовий стан). Питання ідентифікації, визнання та оцінювання кожного елементу звіту залежно від масштабів підприємства та специфіки діяльності, окреслених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [4], визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідними міжнародними стандартами фінансової звітності. Методологічні засади бухгалтерського обліку матеріальних активів та відображення їх у фінансовій звітності визначені вищенаведеними нормативними документами.

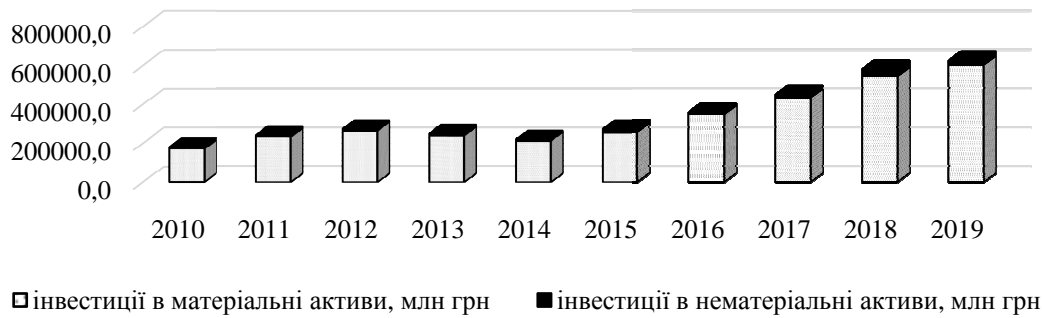


Рис. 1. Динаміка обсягів інвестицій підприємств

Джерело: побудовано автором за даними [3].

Рис. 2. Динаміка обсягів вкладень у нематеріальні активи та доданої вартості за витратами підприємств  
Джерело: побудовано автором за даними [3].

Водночас детальний аналіз нормативно-правової бази, що регламентує облік і оподаткування об'єктів права інтелектуальної власності, та практичних ситуацій виявив відсутність єдиного підходу у визначенні та відображенні у звітності таких об'єктів. Зокрема, залежно від документального оформлення, мети та тривалості використання, результати інтелектуальної праці можуть бути відображені у складі необоротних активів або витрат періоду. Методологічні засади відображення об'єктів права інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку регламентують відповідні положення бухгалтерського обліку. Більшу частину об'єктів права інтелектуальної власності становлять нематеріальні активи, яким присвячено П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [16], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8] та відповідні рекомендації для державних підприємств [9]. Порівнюючи національний та

міжнародний стандарти щодо обліку нематеріальних активів, слід відзначити, що МСБО 38 містить більш детальні й ґрунтовні умови визнання відповідних об'єктів та їх відображення в обліку і звітності (табл. 1).

Як свідчать результати порівняльного аналізу, визначення нематеріальних активів ідентичне як в національному, так і в міжнародному стандарті. Водночас, уточнюючий пункт, що наведено у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8], вносить плутанину щодо визначення терміну використання нематеріальних активів. Відповідно до даного документу, термін використання нематеріальних активів може бути менше одного року, що автоматично перетворює їх на оборотні активи. Проте стандартами обліку, Податковим кодексом України та іншими законами чітко визначено належність нематеріальних активів до необоротних з терміном використання понад один рік.

## Порівняльна характеристика ознак нематеріальних активів

Ознака	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [16]	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8]	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [10]
1	2	3	4
<b>Визначення</b>	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований		
		незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)	
<b>Групи нематеріальних активів</b>	1) права користування природними ресурсами 2) права користування майном 3) права на комерційні позначення 4) права на об'єкти промислової власності 5) авторське право та суміжні з ним права 6) інші нематеріальні активи		Відсутній поділ на групи
<b>Умови визнання</b>	1. Існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням.		1. Можливість ідентифікації: а) може бути відокремлений від суб'єкта господарювання
	2. Його вартість може бути достовірно визначена.		б) виникає внаслідок договірних або 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.
		3. Підприємство здійснює його контроль.	2. Контроль – суб'єкт господарювання має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигод. 3. Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання 4. Ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання 5. Собівартість активу можна достовірно оцінити.

1	2	3	4
<b>Умови відображення в балансі нематеріального активу, отриманого в результаті розробки</b>	Підприємство має: 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; 2) можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.		Підприємство може довести: 1) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу; 2) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його; 3) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив; 4) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди; 5) існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу; 6) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу; 7) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.
<b>Первісна вартість (ПСБО 8) або собівартість (МСФЗ 38) створеного підприємством нематеріального активу включає</b>	1) прямі витрати на оплату праці, 2) прямі матеріальні витрати, 3) інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).		Всі прямі витрати на розробку: 1) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу; 2) витрати на виплати працівникам, які виникають унаслідок генерування нематеріального активу; 3) гонорари за реєстрацію юридичного права; 4) амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.
<b>Собівартість створеного підприємством нематеріального активу не включає</b>	Відсутній перелік витрат		1) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання; 2) ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності; та 3) видатки на навчання працівників експлуатувати актив.
<b>Нематеріальний актив первісно визнається</b>	За первісною вартістю		За собівартістю

1	2	3	4
<b>Не визнаються нематеріальним активом витрати на</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) дослідження;</li> <li>2) підготовку і перепідготовку кадрів;</li> <li>3) рекламу та просування продукції на ринку;</li> <li>4) створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;</li> <li>5) підвищення ділової репутації підприємства, передплату (придбання) видань, створення торгових марок (товарних знаків).</li> </ol>		<ol style="list-style-type: none"> <li>1) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу);</li> <li>2) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);</li> <li>3) адміністративні та інші загальні накладні витрати;</li> <li>4) витрати на дослідження: <ol style="list-style-type: none"> <li>а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;</li> <li>б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;</li> <li>в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам;</li> <li>г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.</li> </ol> </li> </ol>
<b>Джерела надходження нематеріального активу</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) придбання за плату</li> <li>2) обмін на подібний чи неподібний об'єкт</li> <li>3) безоплатно</li> <li>4) внесок до статутного капіталу</li> <li>5) в результаті об'єднання підприємств</li> <li>6) створення підприємством</li> </ol>		<ol style="list-style-type: none"> <li>1) окреме придбання</li> <li>2) в результаті об'єднання бізнесу</li> <li>3) державний грант</li> <li>4) обмін активів</li> <li>5) внутрішньо генерований</li> </ol>
<b>Строк корисної експлуатації визначається з врахуванням чинників</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) строки корисного використання подібних активів;</li> <li>2) моральний знос;</li> <li>3) правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;</li> <li>3) очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;</li> <li>4) залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) очікуваний спосіб використання об'єкта нематеріальних активів підприємством і спроможність управлінського персоналу ефективно управляти цим об'єктом;</li> <li>2) період життєвого циклу товару, для ідентифікації якого використовується об'єкт нематеріальних активів, та строки корисного використання подібних об'єктів нематеріальних активів;</li> <li>3) передбачуване моральне старіння об'єкта нематеріальних активів;</li> <li>4) стабільність галузі, в якій функціонує підприємство, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації;</li> <li>5) тенденції розвитку конкуренції на ринку;</li> <li>6) рівень витрат на обслуговування, необхідний для отримання очікуваних майбутніх економічних вигод від об'єкта нематеріальних активів, та здатність і намір підприємства досягти такого рівня;</li> <li>7) період контролю об'єкта нематеріальних активів та юридичні або інші обмеження його використання;</li> <li>8) залежність строку корисного використання нематеріальних активів від строку корисного використання інших активів підприємства.</li> </ol>	
	можливо застосовувати строки корисного використання, встановлені податковим законодавством		

Джерело: систематизовано автором на основі [8; 10; 16].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій містить чітке формулювання, зокрема: «до нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам» [5]. У цілому, порівнюючи положення П(С)БО 8 [16] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8], слід відзначити, що останні містять всі пункти П(С)БО 8 та додаткову інформацію з МСБО 38 [10]. При чому, критерії визнання об'єкта як нематеріального активу в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8] наведено більш чітко, ніж в П(С)БО 8:

- існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;
- його вартість може бути достовірно визначена;
- підприємство здійснює його контроль.

Наявність контролю з боку підприємства в деяких випадках є визначальною умовою щодо віднесення тих чи інших витрат до нематеріальних активів. Зокрема це стосується знань та вмінь, якими володіють працівники підприємства, що принесуть економічні вигоди підприємству, витрати на їх здобуття також можна обчислити, проте підприємство не має контролю над ними, оскільки працівники підприємства не є його власністю [17]. Підприємство має створювати сприятливі умови задля збереження висококваліфікованого персоналу, який потенційно може принести йому економічні вигоди (прибутки) у майбутньому. Така ж позиція наведена і в МСБО 38 [10]. Водночас, слід відзначити чітку формалізацію нематеріальних активів з розподілом на шість груп, затверджену П(С)БО 8 та відтворену у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [8]. Натомість МСФЗ 38 не має класифікації нематеріальних активів за групами, що надає більше свободи власникам, менеджерам підприємств щодо їх поділу за групами та відповідної систематизації. Таку зарегламентованість вітчизняних бухгалтерських нормативів можливо пояснити щільним зв'язком з податковим обліком, який визначає склад доходів та витрат для обчислення бази оподаткування. Зокрема, Податковим кодексом України [13] передбачено аналогічний поділ нематеріальних активів на шість груп з встановленням мінімально припустимого терміну їх використання для нарахування податкової амортизації. Взаємний зв'язок податкового та бухгалтерського законодавства в Україні підтверджується також можливістю застосування строків використання нематеріальних активів та основних засобів, зазначених у Податковому кодексі, для нарахування амортизації зазначених активів у бухгалтерському обліку. Таким чином, під

нематеріальними активами розуміємо немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими за умови одночасного дотримання вимог щодо визнання: ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням; вартість може бути достовірно визначена; підприємство здійснює контроль.

Однак, виникає проблема віднесення витрат, пов'язаних зі створення об'єкта інтелектуальної власності до складу нематеріальних активів, витрат періоду та первісної вартості основних засобів. Серед таких об'єктів програмне забезпечення та інформаційно-комунікаційні продукти, які в умовах Індустрії 4.0 активно розробляються власними силами підприємств або ж придбаваються у розробників. Виникає питання щодо вартості операційних систем, які встановлено на комп'ютерну техніку в момент її продажу (так звані ЕОМ-версії), або ж програмного забезпечення для роботи обладнання з програмним управлінням, – програмі продукти даного типу забезпечують роботу основного засобу, без яких він не працюватиме, тобто не виконуватиме свої функції. Такої думки дотримуються багато фахівців [12; 7; 11; 19]. Погоджуємось з даною позицією, що є наслідком трактування основного засобу, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [15]. У випадку, коли купуються виключні майнові права на комп'ютерну програму, понесена сума витрат становить нематеріальний актив (за умов дотримання вимог визнання) та підлягає амортизації. З іншого боку, придбання підприємством права користування програмним продуктом на визначений термін з відповідною платою за користування є елементом поточних витрат підприємства. Наприклад, бухгалтерські, антивірусні програми, пакет програм Microsoft Office тощо – платежі за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів, визначених договором, є поточними витратами або ж витратами майбутніх періодів (у випадку, коли здійснюється попередня оплата за річне користування програмним продуктом, відповідно до умов договору), що передбачено П(С)БО 16 «Витрати» [14]. Даної думки дотримуються також В. Онищенко [12]. Водночас, існує інша думка фахівців [7; 11; 19]: такі платежі слід визначати нематеріальними активами, оскільки, відповідно до МСБО 38 [10], умовою ідентифікації активу в даному випадку є те, що він «... виникає внаслідок договірних або 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». Дійсно, вимога ідентифікації нематеріального активу прописана в МСБО 38 задля відокремлення його від гудвілу, який неможливо ідентифікувати та відокремити від підприємства. Контраргументом вважаємо необхідність одночасного дотримання трьох вимог визнання об'єкта як нематеріального активу: ймовірність отримання економічних вигод, оцінка та контроль, що також передбачено МСБО 38.

Над програмними продуктами в даному випадку підприємство не має контролю, оскільки має лише право користування. Тому, на нашу думку, плата за користування програмними продуктами, передбачена умовами ліцензійного договору, є витратами, а не нематеріальним актив. Такий підхід базується на використанні принципу превалювання сутності над формою та дозволяє підприємству швидше відшкодувати кошти, сплачені за користування зазначеними програмними продуктами, що позначиться на ефективності його діяльності та забезпеченні ліквідності.

Розробка об'єктів інтелектуальної власності, в тому числі і програмних продуктів, потребує здійснення попередніх робіт, що здійснюються на етапі дослідження. Відповідно до П(С)БО 8 [16], МСБО 38 [10], витрати підприємства на створення нематеріального активу на етапі дослідження (діяльність, спрямована на отримання нових знань; пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження; пошук альтернатив; формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив тощо) є витратами періоду, які не формують первісну вартість (собівартість) нематеріального активу. До первісної вартості (собівартості) останнього включаються лише витрати, безпосередньо понесені на етапі його розробки. Як відомо, перш ніж приступити до розробки об'єкта права інтелектуальної власності, здійснюються дослідження. Навіть якщо за результатами дослідження отримано позитивний результат та прийнято рішення перейти до другого етапу – розробки, витрати етапу дослідження все одно не формуватимуть первісну вартість створеного в результаті нематеріального активу. Такий підхід дозволяє швидше відшкодувати витрати на дослідження, не розподіляючи їх шляхом нарахування амортизації. Водночас, відповідно до теорії інвестування, це є передінвестиційні витрати на проєкт. У даному випадку сума інвестиційних витрат та первісна вартість отриманого в результаті об'єкта (нематеріального активу), що підлягатиме в подальшому амортизації, відрізнятимуться. Тому необхідним є застосування єдиного підходу для визначення первісної вартості об'єкта права інтелектуальної власності, що дозволить підвищити моніторинг подальших витрат на його створення з використанням системи рахунків бухгалтерського обліку.

**Висновки.** В результаті проведеного дослідження виявлено неузгодженість нормативних документів щодо ідентифікації витрат на придбання та створення об'єктів права інтелектуальної власності, що призводить до різних підходів до відображення даних витрат в обліку та звітності (витрати поточного періоду, первісна вартість нематеріального активу, первісна вартість основного засобу) та різних значень фінансових результатів, а також впливає на оцінку вартості підприємства.

Здійснена в роботі систематизація критеріїв визнання витрат на придбання та створення об'єктів

права інтелектуальної власності на прикладі програмних продуктів, сприятиме обґрунтованому формуванню відповідних витрат та відображенню їх в обліку та звітності підприємства задля визначення об'єктивного фінансового результату. Запропоновано застосування єдиного підходу до визначення вартості об'єкта права інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку та інвестиційного об'єкту, що дозволить запровадити єдину систему моніторингу довгострокових витрат на основі використання інформації рахунків бухгалтерського обліку.

Подальшого дослідження потребує аналіз потенційних можливостей розробки програмних засобів для запровадження автоматизованої системи моніторингу інвестиційних витрат, пов'язаних з розробкою об'єкта права інтелектуальної власності.

#### 4 Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. Житомир: ПП «Рута», 2016. 832 с.
2. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Посібник. К.: Лібра, 2001. 840 с.
3. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
6. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
7. Малахова Я. Облік витрат на ПЗ: бухгалтерський облік програмного забезпечення. URL: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/ualaws/oblik-vytrat-na%20programne-zapezpechennja>
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України 16.11.2009 р. № 1327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38\\_ukr\\_2016.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf)
11. Мурашко Т. Нематеріальні активи в міжнародній системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. *Вісник про податки*. 2015. № 12. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8159>

12. Онищенко В. Облік програмного забезпечення. *Бюджетник*. 2020. URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/549-oblk-programnogo-zabezpechennya>

13. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

17. Скоробогатова Н. Є. Ідентифікація та оцінка нематеріальних активів в умовах цифрової економіки. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2020. № 5. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-5-5999>

18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2006. 526 с.

19. Хмелевський І. Облік комп'ютерних програм. *Податки & Бухоблік*. 2015. № 50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2015/june/issue-50/article-9079.html>

#### 4 References

1. Butynets, F. F. (2016). *Bukhghalterskyj finansovij oblik* [Financial accounting]. Zhytomyr: Ruta.

2. Gholov, S. F., Kostjuchenko, V. M. (2001). *Bukhghalterskyj oblik za mizhnarodnymy standartamy: pryklady ta komentari* [Accounting according to international standards: examples and comments]. Kyiv: Libra.

3. Official website of the State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/>

4. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). *Pro bukghalterskyj oblik ta finansovu zvitnistj: Zakon Ukrainy* [On accounting and financial reporting: The Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobovjazanj i ghospodarsjkykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij* [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

6. Kuzhelnyj, M. V., Levycjka, S. O. (2010). *Orghanizacija obliku* [Organization of accounting]. Kyiv: Centr uchbovovi literatury.

7. Malakhova, Ja. (2020). *Oblik vytrat na PZ: bukghalterskyj oblik prohramnogho zabezpechennja* [Accounting for software costs: accounting of the software]. Retrieved from

<https://tqm.com.ua/ua/likbez/uallaws/oblik-vytrata-na%20programne-zabezpechennja>

8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2009). *Metodychni rekomendaciji z bukghaltersjkogho obliku nematerialjnykh aktyviv* [Methodical recommendations on accounting of intangible assets] Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>

9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2015). *Metodychni rekomendaciji z bukghaltersjkogho obliku nematerialjnykh aktyviv* [Methodical recommendations on accounting of intangible assets of public sector entities] Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

10. IAS 38 Intangible Assets. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/>

11. Murashko, T. (2015). *Nematerialjni aktyvy v mizhnarodnij systemi bukghaltersjkogho obliku ta finansovij zvitnosti* [Intangible assets in the international accounting and financial reporting system]. *Visnyk pro podatky*. (12). Retrieved from <http://www.visnyk.com.ua/ua/pubs/id/8159>

12. Onyshhenko, V. (2020). *Oblik prohramnogho zabezpechennja* [Accounting software]. *Bjudzhetnyk*. Retrieved from <https://www.budgetnyk.com.ua/article/549-oblk-programnogo-zabezpechennya>

13. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). *Podatkovy kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennja (standart) bukghaltersjkogho obliku 16 "Vytraty"* [National Accounting Standard 16 "Expenses"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

15. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennja (standart) bukghaltersjkogho obliku 7 "Osnovni zasoby"* [National Accounting Standard 7 "Fixed assets"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

16. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennja (standart) bukghaltersjkogho obliku 8 "Vytraty"* [National Accounting Standard 8 "Intangible assets"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

17. Skorobogatova, N. (2020). *Identyfikacija ta ocinka nematerialjnykh aktyviv v umovakh cyfrovoji ekonomiky* [Identification and evaluation of intangible assets in the digital economy]. *International Scientific Journal "Internauka"*. (5). Retrieved from <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-5-5999>

18. Sopko, V. V. (2006). *Bukhghalterskyj oblik v upravlinni pidpryjemstvom* [Accounting in enterprise management]. Kyiv: KNEU.

19. Khmelevskyj, I. (2015). *Oblik kompjuternykh program* [Accounting for computer programs]. *Podatky & Bukhoblik*. Retrieved from <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2015/june/issue-50/article-9079.html>