

УДК 657.421.3.011.2

## ОБЛІКОВІ КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

**Ясишена В.В., к.е.н.**

*Вінницький інститут економіки*

*Тернопільського національного економічного університету*

У статті піднято проблеми і встановлено основні критерії ідентифікації й визнання нематеріальних активів. До основних аспектів їх визнання віднесено: - відповідність нематеріального активу його визначенню; - можливість ідентифікації; - контроль над активом; - майбутні економічні вигоди; - період використання; - достовірне визначення вартості; - наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності. Проведено порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів, в частині оцінки первісної вартості нематеріальних активів. Встановлено спільні ознаки і відмінності при оцінці нематеріальних активів залежно від шляху їх надходження.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, ідентифікація, визнання, оцінка.

The problems are raised and the main criteria for identifying and recognizing intangible assets are established in this article. The main aspects of recognition include: - compliance with its definition of the intangible asset;- the ability of identification; - control of the asset; - the future economic benefits; - time of use; – the accurate determination of value; – the availability of supporting documents on the right of use or ownership. A comparative analysis of the national and the international standards in the initial evaluation of the value of intangible assets was conducted. Common features and differences in the evaluating of the intangible assets depending on the way of their income are established.

**Keywords:** intangible assets, identification, recognition, assessment.

**Актуальність проблеми.** У світовій практиці нематеріальні активи займають перші позиції у веденні бізнесу компаній. На вітчизняних підприємствах використання нематеріальних активів у господарській діяльності розпочалося порівняно недавно, тому в обліковому процесі з цими видами активів виникає багато непорозумінь, пов'язаних з відсутністю єдиних підходів обліку. Актуальність цієї теми полягає у великому значенні для підприємств використання нематеріальних активів, які впливають на його ринкову вартість; підвищують

інвестиційну привабливість, прибутковість, рівень конкурентоздатності продукції; знижують витрати робочого часу; сприяють економії ресурсів виробництва і роботі підприємства в межах чинного законодавства тощо.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Питання обліку нематеріальних активів є актуальними і висвітлюються в працях українських і зарубіжних економістів таких, як: Ф. Бутинець, І. Бігдан, С. Герасименко, С. Голов, Н. Малюга, Л. Мельничук, М. Пушкар, Я. Соколов, Сунь Лін, Е. Хендріксен та інших.

На сьогоднішній день необхідно виокремити ряд проблемних питань, які мають значення для удосконалення методики обліку нематеріальних активів підприємств і пов'язані з їхньою ідентифікацією, визнанням і оцінкою.

**Метою роботи** є удосконалення теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо облікових аспектів оцінки нематеріальних активів, що потребує перегляду для підвищення конкурентоспроможності підприємств у ринкових умовах.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Обліковою проблемою є нечітко встановлені критерії ідентифікації нематеріальних активів та процедура їх визнання, що негативно впливає на оцінку і викривлює відображення інформації у бухгалтерській звітності. Нематеріальні активи, через складність їх обліку, не відображаються в балансі підприємства і цим зменшують його реальну вартість. На невідображення нематеріальних активів у балансі вітчизняних підприємств вказує їх низька питома вага в структурі активів, порівняно із закордонними компаніями та інші чинники.

Виокремимо і розглянемо головні аспекти визнання нематеріального активу, а саме: - відповідність нематеріального активу його визначенню; - можливість ідентифікації; - контроль над активом; - майбутні економічні вигоди; - період використання більше одного року; - достовірне визначення вартості; - наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

На початковому етапі необхідно встановити відповідність нематеріального активу його визначенню, тобто встановити його немонетарність й відсутність матеріальної форми. Віднесення до немонетарного активу встановлюється відповідно до вимог П(С)БО 19, де зазначено,

що до немонетарних активів відносять всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. При встановленні нематеріальності потрібно враховувати і порівнювати, матеріальну і нематеріальну субстанції, для визначення, який з них елемент є суттєвішим. Прикладом цього порівняння може слугувати операційна система для комп'ютера, без якої він не буде працювати, тому в цьому випадку матеріальний елемент є суттєвішим і операційна система буде включена до вартості комп'ютера і обліковуватись разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». На відміну від цього бухгалтерські програми «1С-Бухгалтерія», «Парус», «Галактика» та інші будуть розглядатися, як нематеріальні активи через те, що вони не є невід'ємною частиною комп'ютера і він може працювати без них.

Також необхідно ідентифікувати нематеріальний актив, тобто встановити його відповідність конкретним, притаманним лише йому властивим ознакам, для визнання його майном підприємства і відображення в обліку та звітності.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» ідентифіковані активи та зобов'язання – це придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу і через втрату чинності П(С)БО 2 «Баланс» встановлюються методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, які затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.13 № 433 [7]. Потрібно зазначити, що ідентифікація нематеріальних активів у П(С)БО 8 і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, на відміну від МСБО 38, не розглядається, що є не зовсім правильно. Відповідно до п. 12 МСБО 38 актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально, або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням [4].

Нематеріальні активи можуть бути ідентифікованими або неідентифікованими. До ідентифікованих нематеріальних активів можна віднести права на користування: природними ресурсами, майном, комерційними позначеннями, об'єктами промислової власності; авторськими пра-

вами, що засвідчується правовстановлюючими документами, а до неідентифікованих нематеріальних активів належать внутрішньо генеровані бренди, репутація фірми, лояльність клієнтів, зв'язки з покупцями і постачальниками тощо. Ідентифіковані нематеріальні активи можуть бути реалізовані самостійно, купуються окремо або як частина групи активів, а неідентифіковані нематеріальні активи не можуть бути відокремлені від підприємства тобто їх неможливо купити окремо. Проблема полягає в тому, що неідентифіковані нематеріальні активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються. Причиною їх невизнання є відсутність методики їх достовірної оцінки і порядку відображення у звітності згідно з національними і міжнародними стандартами.

Контроль над нематеріальними активами є необхідною умовою для їх визнання, що не зазначено в П(С)БО 8, на відміну від МСБО 38. В п. 13-16 МСБО 38 контроль розкривається як здатність суб'єкта господарювання контролювати актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що від нього надходять, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Контроль над економічними вигодами суб'єкта господарювання може виходити з юридичних прав на нематеріальний актив або в інший спосіб, який є достатнім для контролю [4]. В п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що активи – це ресурси контрольовані підприємством..., але тут не зазначено, що контроль розповсюджується і на економічні вигоди отримані від цього активу.

Використовуючи нематеріальні активи, підприємство прагне отримати економічну вигоду, що проявляється в підвищеному економічному ефекті, який сприяє швидшому просуванню готової продукції, товарів, робіт, послуг на ринку й отриманню прибутку. При визначенні розмірів майбутнього прибутку від використання нематеріальних активів існує значна міра невизначеності.

У П(С)БО 8 і МСБО 38 зазначається, що обов'язковою умовою визнання нематеріального активу є отримання від їхнього використання економічної вигоди. Відповідно до п. 6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його

використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [6]. В п. 17 МСБО 38 розкривається, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди».

Ефект від використання нематеріальних активів можна встановити в процесі постачання, виробництва, реалізації продукції, у здійсненні управлінської діяльності. Корисні якості він здобуває, тільки знаходячись у господарському обороті. До цього отримання майбутніх економічних вигод від нематеріальних активів носить прогностичний характер. Отже, корисність нематеріальних активів для підприємства виявляється в результаті їх використання.

Обов'язковим критерієм визнання нематеріального активу є період використання, який має бути більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік. У п. 4 П(С)БО 8 де наводиться визначення поняття «нематеріальний актив» не встановлено уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив повинен використовуватися протягом періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), що викладено в попередніх редакціях П(С)БО 8. Це є неправильно, тому що означає, що до нематеріальних активів можна включати активи зі строком використання до одного року, що суперечить віднесенню їх до класу необоротних активів, а відповідно і відображенню в першому розділі балансу.

Достовірно визначення вартості полягає в тому, що вартість нематеріальних активів повинна бути встановлена відповідно до п. 10 П(С)БО 8, у якому зазначено, що придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартості [6]. Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів наведено в таблиці 1.

Наявність і відповідність підтверджуючих документів про право користування або власності на нематеріальний актив є відповідальним етапом, який дає право на використання цього активу в рамках чинного законодавства і для постановки його на баланс підприємства.

Проведення ідентифікації документації необхідно для підтвердження права користування або власності на об'єкти нематеріальних активів. Після підтвердження відповідності необхідних документів нематеріальні активи підлягають правовому захисту. До таких документів відносять



договори, ліцензії, патенти, свідоцтва та інші правовстановлюючі документи.

**Таблиця 1.** Оцінка нематеріальних активів (НА) при формуванні їх первісної вартості

| Шлях надходження                                 | Порядок формування первісної вартості нематеріального активу  |  |
|--|---|--|
|  | П(С)БО 8 [6]  | МСБО 38 [4]  |
| 1  | 2   | 3  |
| 1. Придбання НА                                  | Ціна (вартість) придбання (крім одержаних торгових знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням   | Ціна його придбання, включаючи ввізне мито та податки, які не відшкодовуються на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; та будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням   |
|  | Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікованих активів відповідно до П(С)БО 31)  | Коли платіж за НА відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, тоді собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо їх не капіталізують відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики»   |
| 2. Внесення НА в статутний капітал підприємства  | Визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8   | Не відмічено   |
| 3. Придбання НА шляхом обміну на подібний об'єкт | Дорівнює залишковій вартості переданого НА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду | Собівартість такого НА оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності або б) неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу |

Продовження таблиці 1.

| 1   | 2  | 3  |
|---|--|--|
| 4. Придбання НА шляхом обміну (або часткового обміну) на неподібний актив | Дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну  |  |
| 5. Безоплатне отримання НА  | Є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту)  | НА можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранту (права на посадку в аеропорту, ліцензії на роботу радіо чи телестанцій, імпорتنі ліцензії чи квоти або права доступу до інших обмежених ресурсів). Відповідно до МСБО 20 суб'єкт господарювання може обрати первісне визнання за справедливою вартістю і для НА, і для гранту. Якщо суб'єкт господарювання вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, він первісно визнає актив за номінальною сумою (згідно з іншим підходом, дозволеним у МСБО 20) плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу до його використання за призначенням |
| 6. Отримання внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу)                   | Оцінюються за їх справедливою вартістю   | В п. 33 МСБО 38 вказано, що відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», якщо НА купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю НА є його справедлива вартість на дату придбання   |
| 7. Самостійне створення НА на підприємстві                                | Включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, 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) | Собівартість внутрішньо генерованого НА складається з усіх витрат, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки його до використання. Прикладами прямих витрат є: а) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування НА; б) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають унаслідок генерування НА; в) гонорари за реєстрацію юридичного права; та г) амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування НА. МСБО 23 визначає критерії для визнання відсотків як складника собівартості внутрішньо генерованого НА  |

Після процесу проведення ідентифікації нематеріального активу визнається його відповідність всім критеріям цього активу, що є основою для встановлення достовірної оцінки. Оцінку нематеріальних активів підприємств потрібно виконувати послідовно враховуючи норми багатьох нормативно-законодавчих документів.

При надходженні на підприємство нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, формування якої залежить від того, яким шляхом вони надійшли на підприємство [6]. В табл. 1 проведено порівняльний аналіз П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» з МСБО 38 «Нематеріальні активи», у частині оцінки первісної вартості нематеріальних активів і встановлено спільні й відмінні ознаки.

В ході порівняння П(С)БО 8 і М(С)БО 38 видно, що придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з однакових витрат. В п. 28-29 МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8 наведено перелік витрат, які безпосередньо пов'язані з формуванням первісної вартості придбаних нематеріальних активів, а також видатків, які не є складовою собівартості нематеріальних активів.

При обміні активами, в п. 46 МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8, наголошується на тому, що обмінна операція повинна мати комерційну сутність, яка полягає в зміні майбутніх грошових потоків, які за очікуваннями зміняться у результаті цієї операції [4].

Одним з проблематичних питань є оцінка операцій з безоплатно переданими нематеріальними активами, тому що немає понесених витрат. У п. 13 П(С)БО 8 безоплатно отримані нематеріальні активи визнаються за справедливою вартістю з урахуванням п. 11, на той час у п. 44 МСБО 38 розкрито більш лояльний підхід і дозволяється визнавати актив первісно за справедливою вартістю або за номінальною сумою плюс будь-які видатки, які прямо відносяться до підготовки активу до призначеного використання.

На відміну від П(С)БО 8 в МСБО 38 не зазначено порядок оцінки нематеріальних активів при внесенні в статутний капітал підприємства.

Оцінка нематеріальних активів отриманих внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу) відбувається за справедливою вартістю за П(С)БО і МСБО. Але в МСБО 38 розкрита детальна інформація, яка стосується



оцінки незавершених проектів з дослідження і розробки об'єкта придбання; відокремлення нематеріального активу; визнання групи нематеріальних активів як єдиного активу; забезпечення достовірної оцінки справедливої вартості через ціни котирувань на активному ринку для нематеріального активу; ситуація, якщо немає активного ринку для нематеріального активу тощо [4].

У п. 65 МСБО 38 зазначено, що собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу, за п. 24, це сума видатків, понесених з дати, коли нематеріальний актив уперше відповідає критеріям визнання у п. 21, 22 і 57 [4]. У п. 17 П(С)БО 8 і у п. 66 МСБО 38 визнаються прямі витрати, необхідні для створення активу, які можна включити до первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу [4].

На відміну від П(С)БО 8 в п. 67 МСБО 38 наводиться перелік витрат, які не входять до компонентів собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу, а саме: а) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання; б) ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності; та в) видатки на навчання працівників експлуатувати актив [4].

**Висновки.** Врахування виокремлених і проаналізованих критеріїв визнання і оцінки нематеріальних активів є важливим через те, що ці активи особливі й постійно ускладнюються, змінюються і виникають їхні нові види. Невідображення їх у балансі, і неврахування їхнього значення для господарської діяльності приводить до зниження вартості підприємства.

У результаті порівняння П(С)БО 8 з МСБО 38, можна зазначити, що міжнародний стандарт 38 в частині визнання і оцінки викладено детальніше і стосується багатьох аспектів, які дозволяють провести оцінку нематеріальних активів враховуючи всі необхідні критерії щодо їхнього визнання. Потрібно враховувати, що детальна регламентація МСБО пояснюється ще тим, що вони використовуються для великого кола країн і мають враховувати багато різних критеріїв.

Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення класифікації, вибір оптимальної амортизаційної політики щодо

нематеріальних активів тощо.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : Монографія. / С. Ф. Голов. — К. : Центр учбов. літ-ри, 2007. — 522 с.
2. Мельничук Л. Ю. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Мельничук Любов Юріївна. — О. : ОДЕУ, 2010. — 224 с.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено Наказом МФУ від 16.11.2009р. №1327. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293611&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293611&cat_id=293536)
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050)
5. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1-3 (1758-1760). – 354 с.
6. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Затверджено Наказом МФУ від 18.10.1999р. №242. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750>
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджено Наказом МФУ від 28.03.13 № 433. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=373066&cat\\_i](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=373066&cat_i)
8. Сунь Лін. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Сунь Лін. — К. : КНЕУ, 2001. — 176 с.