

УДК 657

Дорош Н.І.  
доктор економічних наук, професор  
Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка

Котенко О.Ю.  
студентка  
Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка

## КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, СТВОРЕНИХ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### RECOGNITION CRITERIA AND VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS CREATED AT THE ENTERPRISE

#### АНОТАЦІЯ

У статті розкрито основні критерії визнання нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку. Розглянуто методичні аспекти формування первісної вартості нематеріальних активів, створених підприємством, згідно з національними та міжнародними стандартами обліку. Встановлено особливості та методи визначення вартості нематеріальних активів, створених на підприємстві, висвітлено методику їх переоцінки.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, критерії визнання, первісна вартість, оцінка, переоцінка, розроблення, дослідження.

#### АННОТАЦИЯ

В статье раскрыты основные критерии признания нематериальных активов как объектов бухгалтерского учета. Рассмотрены методические аспекты формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных предприятием, согласно национальным и международным стандартам учета. Установлены особенности и методы определения стоимости нематериальных активов, созданных на предприятии, обозначена методика их переоценки.

**Ключевые слова:** нематериальные активы, критерии признания, первоначальная стоимость, оценка, переоценка, разработка, исследование.

#### ANNOTATION

The article describes the main criteria for the recognition of intangible assets as objects of accounting. The methodical aspects of the formation of the initial value of intangible assets created by the enterprise in accordance with national and international accounting standards are considered. The peculiarities and methods of determination of the value of intangible assets created at the enterprise, the methods of their revaluation are highlighted.

**Keywords:** intangible assets, recognition criteria, initial value, estimation, revaluation development, research.

**Постановка проблеми.** В епоху активного та динамічного розвитку інформаційних технологій формується інноваційна парадигма розвитку економіки. Зростає значущість знань, науки, винаходів, моделей та, відповідно, прав користування ними. І саме тому забезпеченість підприємства нематеріальними активами та ефективне їх використання є важливими факторами зростання конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. Але через специфічну природу цих активів та недостатнє законодавче регулювання в Україні їх реєстрація та оцінка залишаються досить складним процесом, а особливо у разі самостійного створення підприємством нематеріальних активів. Бухгалтерський

облік не може забезпечити повноту та точність розкриття інформації про них. У результаті в балансі більшості вітчизняних підприємств нематеріальні активи або не відображаються, або наявні у незначній сумі. Таким чином, критичний аналіз наявних підходів, удосконалення методики й організації обліку нематеріальних активів, їх визнання та оцінки у сучасних умовах господарювання є досить актуальним.

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Проблеми бухгалтерського обліку та оцінки нематеріальних активів зазвичай є одними з основних завдань роботи Ради з МСБО. Також багато вітчизняних дослідників та вчених присвятили свої праці цим питанням, зокрема О.В. Лишиленко [1], Ф. Бутинець [4], Н.І. Дорош, Т. Польова, Л. Бражна, В. Сопко та ін. Питаннями зарубіжного досвіду займалися такі вчені, як Дж.Р. Хітчнер [5], Н. Бонтіс [6], Т.Г. Белозерова, К.Е. Свейбі, Т. Стюарт та інші.

**Постановка завдання.** Мета статті – розкриття поняття нематеріальних активів, критеріїв визнання та оцінки таких активів під час їх створення та використання на підприємстві. Дослідження методів визначення вартості нематеріальних активів, особливостей переоцінки з метою удосконалення методики й організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів та відображення їх у звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для правильного визнання та оцінки нематеріальних активів є необхідним трактування та розуміння їх сутності. Сучасні вчені по-різному трактують поняття «нематеріальні активи». О.В. Лишиленко розрізняє поняття «нематеріальні ресурси» і «нематеріальні активи». Нематеріальні активи – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами». Нематеріальні ресурси – це складова частина потенціалу підприємства, вони утримуються з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам [1, с. 257].

За визначенням О.І. Коблянської, термін «нематеріальні активи» охоплює будь-які (їх коло залишається невичерпним) безтілесні об'єкти цивільного обігу, що можуть бути капіталізовані підприємством, організацією [2, с. 134].

За кордоном нематеріальні активи часто ототожнюють із діловою репутацією і характеризують як перевищення вартості компанії, що придбавається, над вартістю її активів. Переважно ділова репутація та інші нематеріальні активи являють собою сальдо розрахунків під час купівлі і є частиною купівельної ціни, яка не може бути визначена [3, с. 83].

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [7].

Враховуючи всю складність категорії нематеріальних активів, їх оцінка є неоднозначним процесом. Визнання нематеріальних активів, їх зарахування на баланс передбачає визначення критеріїв і моменту їх визнання.

Критерії визнання нематеріальних активів визначають основні вимоги, за якими потрібно

або не потрібно визнавати ті або інші немонетарні активи як нематеріальні активи. Момент визнання нематеріальних активів фіксує час (дату) визнання нематеріального активу.

Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» [8] базовими критеріями визнання нематеріального активу є: а) ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; б) собівартість активу можна достовірно оцінити. Порівняння критеріїв визнання нематеріальних активів відповідно до Національних та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку наведено у таблиці 1.

Ці критерії застосовуються незалежно від того, чи був нематеріальний актив придбаний, отриманий ззовні, чи створений на підприємстві. Для визнання нематеріальних активів, створених на підприємстві, застосовуються додаткові критерії визнання.

Витрати на створення нематеріального активу класифікуються на етапі досліджень та етапі розробок. Дослідження – заплановані підприємством дослідження, які здійснюються ним

Таблиця 1

**Критерії визнання нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»**

Критерій	Зміст	
	МСБО 38	П(С)БО 8
Немонетарність	Всі активи, крім грошових коштів та активів, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.	Усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.
Нематеріальність	Не має фізичної субстанції, але може бути втілений в/на матеріальному носії	Не містить визначення
Ідентифікація	Нематеріальний актив підлягає ідентифікації, якщо він: 1) може бути відокремлений від суб'єкта господарювання і проданий, ліцензований, зданий в оренду тощо разом з пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; 2) 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.	Не містить визначення
Контрольованість	Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід.	Не містить визначення
Майбутні економічні вигоди	Майбутні економічні вигоди можуть включати не тільки майбутню виручку від продажу продуктів або послуг, але й економію коштів.	Не містить визначення
Ймовірність отримання економічних вигод	МСБО 38 не дає визначення слову «ймовірний», але воно визначається в МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств», а саме «з ймовірністю більше 50%». Під час оцінки ймовірності очікуваних майбутніх економічних вигід підприємству слід використовувати обґрунтовані і послідовні припущення, що являють собою найкращу оцінку керівництвом економічних умов, які будуть існувати протягом строку корисного використання активу.	Не містить визначення
Оцінка	На момент первісного визнання нематеріальний актив слід оцінювати за собівартістю	На момент первісного визнання нематеріальний актив слід оцінювати за первісною вартістю

Джерело: складено авторами на основі [7] та [8].

уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Розроблення – застосування підприємством даних та результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання. Витрати на дослідження, розроблення і використання нематеріальних активів на підприємстві зображені на рис. 1.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розроблення, слід відображати в балансі (визнавати) за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробленням нематеріального активу [7].

МСБО 38 «Нематеріальні активи» трохи детальніше розкриває умови визнання нематеріальних активів на етапі розроблень, а саме вказує, що підприємство має довести здатність їх використовувати або продати та підтвердити існування ринку для продукції НМА, а якщо його використовують внутрішньо, то корисність такого активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає критеріям визнання у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Тобто

одночасно з критеріями визнання нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку слід відзначити також критерії невизнання бухгалтерським обліком. Витратами звітного періоду є: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу і просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [7].

МСБО 38 «Нематеріальні активи» також перелічує видатки, які не є складником собівартості нематеріального активу: витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та стимулювання продажу); витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); адміністративні та інші загальні накладні витрати [8].

Таким чином, жодний нематеріальний актив не визнається на етапі дослідження, але визнається на етапі розроблень, оскільки цей етап є більш пізнім та просунутим. Тут варто зазначити, що отримання об'єктивних доказів щодо кожного критерію відповідності визнання нематеріального активу, створеного власними силами, може бути досить складним завданням. Перелічені умови є індивідуальними для кожного підприємства або ґрунтуються на намірі та планах керівництва. Тобто визначення відповідності витрат на розроблення будь-яким із цих умов залежить як від самої діяльності з розроблення, так і від підприємства.

Щоби продемонструвати підтвердження відповідності переліченим вище умовам, МСБО

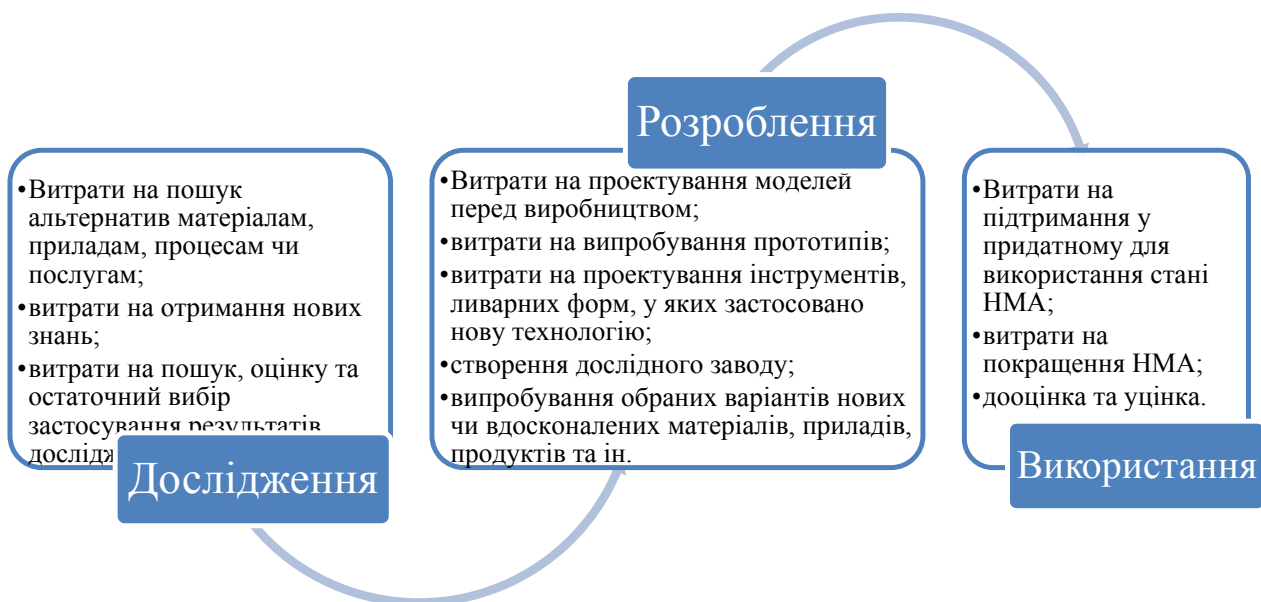


Рис. 1. Витрати за етапами створення та використання нематеріальних активів на підприємстві

Джерело: розроблено авторами

38 «Нематеріальні активи» пропонує використовувати такі способи, як: наявність бізнес-плану, в якому наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити ці ресурси; наявність системи обліку витрат підприємства, яка може забезпечити достовірну оцінку витрат на створення нематеріального активу власними силами, таких як заробітна плата та інші витрати, понесені у зв'язку з отриманням авторських прав чи ліцензій.

Таким чином, підприємству для того, щоб довести відповідність вимогам, встановленим МСБО 38 «Нематеріальні активи», потрібно вести детальні облікові книги і записи. Причиною цього є досить широкі визначення понять «дослідження» та «розроблення» в контексті цього стандарту. Етап дослідження може не обмежуватися лише процесами, які відповідають саме визначенню «дослідження». Цей етап може також включати весь період, протягом якого здійснювалися дослідження, незважаючи на те, що діяльність, яка характеризує етап розроблення, здійснюється в той самий час.

У результаті якщо підприємство не може відрізнити етап досліджень від етапу розроблення за внутрішнім проектом створення нематеріального активу, то воно розглядає витрати на цей проект, які були понесені, тільки на етапі досліджень. Це також означає, що етап розроблення може включати в себе таку діяльність, яка не завжди відповідає визначенню поняття «розроблення» [11, с. 866]. У той момент, коли розроблення можна повністю відділити від етапу дослідження, понесені витрати можна враховувати у складі витрат етапу розроблення. Також варто зазначити, що до етапу розроблення також може включатися діяльність на етапі виробництва. При цьому капіталізація таких витрат буде проблематичною, адже вищевказані критерії визнання НМА є досить широкими, і не завжди існує можливість як логічно, так і документально відділити етапи дослідження та етапи розроблення.

Створений нематеріальний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість визначається як історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [12]. До первісної вартості нематеріального активу, створеного підприємством, належать: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо) [7].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не відрізняють первісну оцінку вну-

трішнього генерованих нематеріальних активів від тих, що надійшли ззовні, та рекомендують первісно оцінювати такі НМА за собівартістю. З моменту відповідності критеріям визнання як об'єкта обліку всі видатки, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання, відносяться до собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу. При цьому забороняється відновлювати ті витрати, які були понесені раніше на такий нематеріальний актив. Також варто зазначити, що до собівартості не входять ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності, та витрати на навчання персоналу.

Міжнародні та Національні стандарти бухгалтерського обліку мають спільний підхід до відображення подальших витрат, що здійснюються для підтримання НМА в стані, придатному для використання, та їх покращення. Так, витрати на удосконалення нематеріальних активів, підвищення їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних економічних вигід, включаються до первісної вартості. Однак водночас переважна частка витрат, які понесені після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу, спрямовується не на розширення, удосконалення або заміну частини активу, як це може бути з матеріальними активами, а на збереження майбутніх економічних вигід, і не включається до його балансової вартості. Також подальші видатки дуже часто важко відділити від конкретного нематеріального активу, а зазвичай вони йдуть на розвиток усього бізнесу. Тому такі видатки на торгові марки, заголовки й інші подібні об'єкти за своєю сутністю завжди будуть визнаватися у прибутку чи збитку в періоді, коли вони понесені.

Об'єктом переоцінки можуть бути лише ті нематеріальні активи, для яких існує активний ринок. На практиці коло таких активів є дуже обмеженим. Водночас немає активного ринку для авторських прав, торговельних марок та аналогічних унікальних нематеріальних активів. Так, такі активи також продаються та купуються, але операції з ними здійснюються нерегулярно, а ціни в кожному конкретному випадку враховують індивідуальні характеристики об'єкта [9, с. 81].

Під час здійснення переоцінки окремого нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи класу, до якого він належить. Додатково МСБО 38 «Нематеріальні активи» [8] зазначає, що якщо окремий об'єкт у класі переоцінених нематеріальних активів не може бути переоцінений через відсутність активного ринку, його слід оцінювати за собівартістю за вирахуванням накопиченого зносу та накопичених збитків і накопичених збитків від зменшення корисності. Якщо ж справедливо вар-

тість переоціненого нематеріального активу неможливо в подальшому визначити з посиленням на активний ринок, то балансовою вартістю такого активу є його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки за вирахуванням подальшої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. Бухгалтерські проведення з переоцінки нематеріальних активів наведено на рис. 2.

Щодо оцінки вартості нематеріальних активів, то багато авторів, зокрема Т.М. Банасько [9] та Г. Сміт і Р. Парр [10], виокремлюють три найпоширеніші підходи: витратний, доходний та порівняльний. Під час здійснення оцінки нематеріальних активів за витратним підходом розраховується вартість витрат, що були понесенні під час його створення або необхідних для його відтворення чи заміщення.

Такий підхід доцільно використовувати під час оцінки вартості нематеріальних активів у тому разі, якщо неможливо знайти аналоги, а прогнозований прибуток не є стабільним. Як правило, такі об'єкти інтелектуальної власності, як інформаційні бази даних, що підпадають під визначення нематеріального активу, створюються протягом досить тривалого періоду, і витрати на їх формування найчастіше списуються за витратними статтями. Незважаючи на це, зібрана наукова бібліотека, наприклад, може становити величезну цінність – подекуди вона може бути найдорожчим активом підприємства, особливо у разі, якщо це підприємство – науковий інститут або вищий навчальний заклад. Активи такого роду оцінюються, як правило, за методом вартості створення, тобто з погляду витратного підходу.

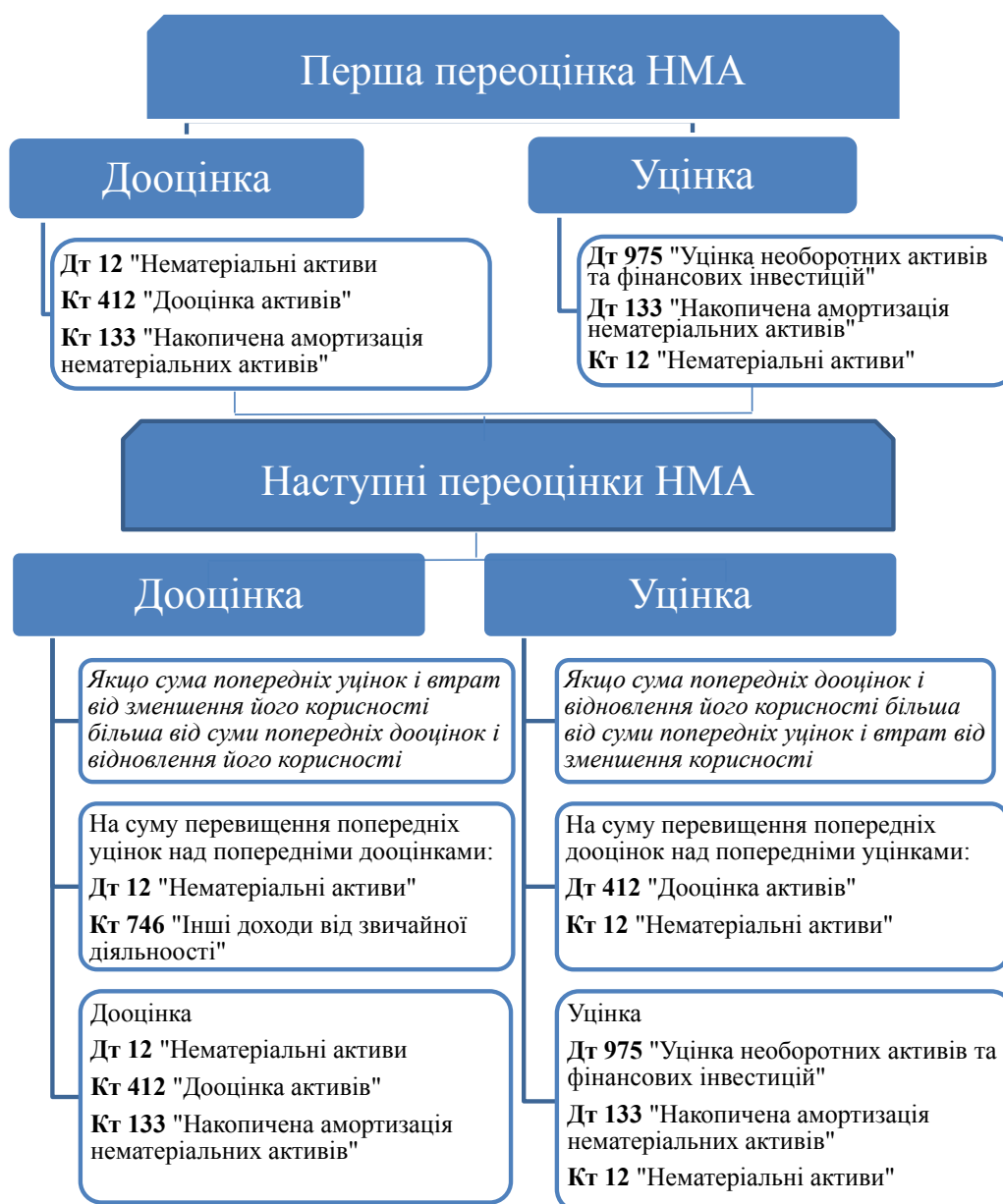


Рис. 2. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів

Джерело: розроблено авторами згідно [7]

Доходний підхід передбачає, що у процесі проведення оцінки здійснюється розрахунок вартості нематеріального активу, при цьому враховуючи майбутні вигоди, які можуть бути отримані під час його використання. Доходний підхід застосовується для оцінки нематеріальних активів у разі, коли можливо визначити розмір доходу, що отримує або може отримувати юридична чи фізична особа від використання таких активів.

У разі застосування порівняльного (ринкового) підходу до оцінки нематеріальних активів подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, сфери застосування, економічних, функціональних та інших характеристик. Цей підхід застосовується в тому разі, якщо є досить розвинений ринок продажу нематеріальних активів, що оцінюються, та вартість нематеріального активу визначається через порівняння з аналогічними угодами, що вже мали місце на ринку. Підприємство застосовує той чи інший підхід до створеного власними силами нематеріального активу залежно від його специфіки.

Тут варто зупинитися на вартості тих активів, які обліковують майнові права об'єктів права інтелектуальної власності, створені підприємством власними силами. Як уже зазначалося, визнання в обліку таких НМА відбувається за вартістю, яка враховує понесені прямі витрати. Але така оцінка може суттєво відрізнятися від вартості аналогічних об'єктів у разі їх надходження за справедливою вартістю. Тим більше такий підхід не сприяє об'єктивній оцінці активів підприємства у ринковому середовищі, особливо якщо у його структурі активів відбувається постійне та динамічне зростання саме частки нематеріальних активів. Так, виникає обґрунтована необхідність у визнанні в обліку створених підприємством об'єктів права інтелектуальної власності або за справедливою (ринковою та неринковою) вартістю, або за фактично понесеними прямими витратами (історичною (фактичною) собівартістю). Тобто підприємство має самостійно визначити порядок відображення створених нематеріальних активів та зазначити обраний варіант у наказі про облікову політику щодо конкретної групи або окремих об'єктів вказаних активів.

Висновки та пропозиції. Отже, питання визнання та оцінки нематеріальних активів, створених підприємством, є актуальними, зважаючи на їх специфічний характер та значущість у діяльності підприємства в епоху інформаційного суспільства. Методика бухгалтерського обліку передбачає кілька варіантів відображення витрат на створення нематеріальних активів залежно від їх можливості

відповідати критеріям визнання та етапі розроблення та особливостей їх експлуатації. На рівні облікової політики підприємства необхідно встановити підходи та методiku оцінки нематеріальних активів, враховуючи конкретні характеристики підприємства, специфіку бізнесу та окремі організаційно-економічні переваги, що дають можливість обліковувати нематеріальні активи за їх реальною вартістю.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. 3-3 те вид., перероб. і доп. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2011. 670 с.
2. Кобляньська О.І., Фінансовий облік: Навч. посібник. 2-ге вид., перероблене і доповнене / К.: Знання, 2008. 450 с.
3. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів // Економіка АПК. 2009. № 1. С. 81–86.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець. Ж: ЖТІ, 2011. 640 с.
5. Джеймс Р Хитчнер. Оцінка стоимості нематеріальних активів / Джеймс Р. Хитчнер: под науч. ред. В.М. Рутгайзера. М.: Маросейка, 2008. 144 с
6. Bontis N, Assessing knowledge assets: a review of the model used to measure intellectual capital/ – N. Bonis//International Journal of Management Reviews, 3 (1) (2001), P. 41–60.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.12. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050)
9. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку /Т.М. Банасько // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (15) 2009. С. 76–83.
- 10.Белышева И. Нематериальные активы компании: оценка стоимости / И. Белышева, Н. Козлов // Акционерное общество: вопросы корпоративного общества. 2008. № 5. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/appraisal/a109/137803.html>
- 11.Применение МСФО: в 3 т.; пер. с англ. 2-е стер. изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. Ч. 1: Применение МСФО. 1124 с.
- 12.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
- 13.Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка / Х. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 8. С. 10–19.
- 14.Пилипенко С.М. Управління нематеріальними активами: проблеми та основні шляхи вирішення/ С. Пилипенко// Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. № 9. С. 386–391.
- 15.Попович А.В. Проблемні аспекти обліку нематеріальних активів / А.В. Попович, І.В. Климчук // Економіка і суспільство. 2017. № 12. С. 706–709.