

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www. economy.nayka.com. ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 12, 2019 | 27.12.2019 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.63](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.63)

УДК 657.421.3:001.893

*I. М. Лепетан,*  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку,  
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна  
ORCID: 0000-0003-1135-4755  
*М. Р. Лаврова,*  
студентка факультету облік та аудит,  
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна  
ORCID: 0000-0002-9913-1224

## **ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Inna Lepetan*  
PhD in Economics, Associate Professor,  
Associate Professor of Accounting Department  
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine  
*Maria Lavrova*  
Student of faculty of accounting and audit  
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsa, Ukraine

### **RECOGNITION OF INTANGIBLE ASSETS IN ENTERPRISE ACCOUNTING POLICY**

*У статті розглянуто обґрунтування теоретичних підходів до формування та розвитку фінансового обліку нематеріальних активів і визначення шляхів його вдосконалення, а також увага зосереджена на визнанні та оцінці нематеріальних активів придбаних або створених підприємством. Також увага приділяється максимальному розкриттю всіх методологічних засад і принципів, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності нематеріальних активів в Наказі про облікову політику. Найбільшу характеристику нематеріальних активів наводиться в працях науковців, які розглядали нематеріальний актив з різних точок зору. У статті розглянуто таке визначення як оцінка інтелектуальної власності, яка дозволяє зменшити податок на прибуток, регулювати обсяг амортизаційних відрахувань і створювати фонди на придбання нових об'єктів інтелектуальної власності, збільшити ринкову вартість підприємства, визначити розмір частки при внеску в статутний капітал у формі об'єктів інтелектуальної власності.*

*The article discusses the substantiation of theoretical approaches to the formation and development of financial accounting of intangible assets and defining ways to improve it, and focuses on the recognition and evaluation of intangible assets acquired or created by the enterprise. Attention is also paid to the maximum disclosure of all methodological principles and principles used by the entity to account for and reflect in the financial statements the intangible assets in the Accounting Policy Order. The greatest characteristic of intangible assets is given in the works of scholars who*

*have considered an intangible asset from different points of view. The article considers such definition as intellectual property valuation, which allows to reduce the income tax, to regulate the amount of depreciation and to create funds for the acquisition of new intellectual property objects, to increase the market value of the enterprise, to determine the size of the share when contributing to the authorized capital in the form of intellectual property.*

*In accounting, intangible assets are recognized only for those assets that the rights to use from other entities or that are created by the enterprise itself and capable of providing future economic benefits, intangible assets must be acquired or created by the enterprise itself.*

*The maximum disclosure of all methodological principles and principles used by an entity to account for and reflect in the financial statements intangible assets is reflected in the Accounting Policy.*

*Based on our research, we have proposed elements of accounting policies for intangible assets: conditions for increasing the initial value of intangible assets; establishment of groups (classification) of intangible assets for their revaluation of assets; the procedure for determining the liquidation value of intangible assets; the procedure for establishing a change in the useful life of intangible assets; the procedure for applying the methodology for determining the amount of loss from impairment of intangible assets; the procedure for displaying the results of the revaluation of intangible assets in the analytical accounting registers.*

**Ключові слова:** нематеріальні активи; фінансова звітність; амортизація; гудвіл; рахунки; інтелектуальна власність.

**Key words:** intangible assets; financial statements; amortization; goodwill; accounts; intellectual property.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку економіки виникла необхідність в управлінні нематеріальними активами, його обліковому відображенні. Це пов'язано з нестачею наявних матеріальних засобів, необхідністю забезпечення максимальної віддачі від використання існуючих ресурсів (матеріальних і фінансових), що досягається використанням нематеріальних ресурсів, а не доступом до них. Таким чином нематеріальні активи перетворюються на самостійний фактор формування багатства (вартості), що підтверджується й темпами зростання світової торгівлі об'єктами права інтелектуальної власності.

Обрання державою інноваційного шляху розвитку, основою якого є нематеріальні активи, та проголошення курсу на інтеграцію з Європейським союзом передбачає забезпечення необхідних умов розвитку ринку, що неможливе без створення чіткого методологічного апарату управління нематеріальними активами. Для забезпечення потреб управління інформацією, нематеріальними активами необхідною є розробка відповідних методик його облікового відображення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі питання теорії та методології фінансового обліку нематеріальних активів знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: О.Б. Бутніка-Сіверського, В.М. Гейця, Г.Г. Кірейцева, П.П. Крайнева, Н.М. Малюги, В.В. Сопка, А.А. Чухна, І.Й. Яремка; вчених інших зарубіжних країн: Д. Андріссена (D. Andriessen), Е. Брукінг (A. Brooking), Ю. Даума (J. Daum), Д. Добії (D. Dobija), М. Добії (M. Dobija), Л. Едвінсона (L. Edvinsson), Б. Лева (B. Lev), К.Е. Свейбі (K.E. Sveiby).

У звітності вітчизняних підприємств нематеріальні активи займають все ще дуже незначне місце, що зумовлено як відсутністю підходів до їх виявлення та обліку, так і недостатністю уваги до цього активу. На сьогодні такі методики у вітчизняній практиці зовсім не розроблені. Зарубіжні методики з цієї тематики теж викликають неоднозначні думки.

**Формування цілей статті.** Метою статті є розкриття методики визнання та оцінки нематеріальних активів залежно від їх надходження на підприємство, а також визначення необхідності у створених незавершених науково-дослідних робіт у річній фінансовій звітності.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** У праці Крайвської І.А. наведена характеристика нематеріальних активів як довгострокових, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість. Зокрема – це активи, які використовуються в операційній діяльності та забезпечують власнику певні права, але не існують фізично, лише на матеріальному носії [2]. Лазаренко Д.А., Сиренко С.В. зазначає, що об'єкт вважається активом, якщо він: задовольняє визначення активу; є вимірюваним, значущим, достовірним і можна визначити розміри майбутньої вигоди, що він буде приносити в сучасних умовах [3]. В дослідженнях Пушкара М.С. Мельника В.Г. наводиться методологія організації обліку нематеріальних активів, і зазначається що нематеріальні активи – це вартість документально оформлених прав користування землею, водою, іншими

природними ресурсами, а також патенти, авторські права і товарні знаки, програмне забезпечення комп'ютерної техніки тощо [9].

У бухгалтерському обліку нематеріальними визнаються лише такі активи, право на користування якими придбано в інших суб'єктів або, які створені самим підприємством і здатні забезпечувати у майбутньому економічні вигоди, тобто нематеріальними активами мають бути придбані або створені самим підприємством права, що можуть бути:

– використані окремо або разом з іншими активами для виробництва товарів (наданні послуг), призначених для реалізації;

– використані в обмін на інші активи;

– використані для погашення заборгованості;

– розподілені між власниками підприємства;

– використані у господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Відтак, згідно із п. 9 П(С)БО 8 витрати, що не можуть бути капіталізовані як нематеріальні активи, не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, зокрема:

– витрати на дослідження;

– витрати на рекламу та просування продукції (товарів) на ринку;

– витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

– витрати на підвищення ділової репутації підприємства тощо [10].

У майбутньому, коли підприємство працюватиме прибутково, воно має право прийняти рішення, щодо нематеріального активу, якщо такі об'єкти більше не відповідають критеріям його визнання (відсутня ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкту нематеріальних активів, і його собівартість більше не може бути достовірно визначена). Тоді витрати, пов'язані зі створенням такого нематеріального активу списуються на витрати періоду і вплинуть на надмірно великий прибуток у бік його зменшення.

Максимальне розкриття всіх методологічних засад і принципів, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності нематеріальних активів, відображається в Наказі про облікову політику. На підставі проведених досліджень пропонуємо відображати наступні елементи: 1. Умови збільшення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8 «Нематеріальних активів», первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їхніх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. При використанні нематеріального активу в господарській діяльності підприємство може зазнати витрат, що будуть підтримувати актив у робочому стані або модернізувати його. Ключовим критерієм, від якого залежатиме порядок бухгалтерського обліку таких операцій, є збільшення економічних вигід. Якщо витрати, пов'язані з удосконаленням нематеріальних активів, збільшенням можливостей і терміну їх використання, приведуть у майбутньому до збільшення економічних вигід, такі витрати підлягають капіталізації. Разом із цим, витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані, й отримання первісно очікуваних економічних вигід від його використання, включають до складу витрат того періоду, в якому вони були понесені. Тому першочерговим буде критерій величини майбутніх економічних вигід, який підприємство зазвичай установлює самостійно.

При цьому в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» надано перелік витрат, які не збільшують первісну вартість нематеріальних активів, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені такі витрати, зокрема: витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання включаються до складу витрат звітного періоду; витрати на дослідження; витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок.

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів. Згідно з п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків: коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці терміну його корисного використання; та / або коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявною активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання цього об'єкта. У п. 5.1. Методичних рекомендацій № 1327, крім вищезазначеної інформації, додатково передбачено, що ліквідаційна вартість може не прирівнюватися до нуля, якщо підприємство очікує продати цей об'єкт нематеріальних активів до кінця терміну його корисного використання. Отже, в наказі про облікову політику підприємства доцільно відображати інформацію щодо порядку визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів.

3. Встановлення груп (класифікація) нематеріальних активів для їх переоцінки. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Податковому кодексі України надано чітку класифікацію нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку за групами, що обмежує вільні дії підприємства при групуванні нематеріальних активів, зокрема: права користування природними; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права;

незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; інші нематеріальні активи. При цьому на підприємстві може здійснюватися переоцінка нематеріальних активів, яка, відповідно до чинного законодавства, передбачає, що у разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу треба здійснювати переоцінку всіх інших активів групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

4. Порядок встановлення зміни терміну корисного використання нематеріальних активів. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Методичних рекомендацій № 1327, термін корисного використання нематеріального активу переглядають наприкінці звітного періоду, якщо в наступному періоді очікуються зміни терміну корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Враховуючи цю норму законодавства, вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику підприємства зазначити, як буде здійснюватися порядок зміни терміну корисного використання нематеріальних активів.

5. Порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів з невизначеним терміном корисного використання і невикористовуваних нематеріальних активів) та порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів регламентування яких здійснюється відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

6. Порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів у регістрах аналітичного обліку. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносять до регістрів їх аналітичного обліку. Відповідно до затверджених «Типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [13], регістром аналітичного обліку нематеріальних активів є Інвентарна картка обліку об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-2), в якому не знайшла відображення інформація щодо результатів щорічної переоцінки. Тому в наказі про облікову політику підприємства доцільно зазначити наступне. Результати переоцінки нематеріальних активів відображати в регістрах аналітичного обліку нематеріальних активів. Для цього в регістрах аналітичного обліку (інвентарних картках ф. № НА-2) додатково визначати щорічну суму переоцінки (дооцінки або уцінки), а також переоцінену вартість об'єкта нематеріальних активів.

Право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений ЦКУ та іншим законом. Право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності, зміст яких щодо певних об'єктів права інтелектуальної власності визначається ЦКУ та іншим законом.

До об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці

При включенні нематеріальних активів у статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями можлива серйозна вартісна оцінка. Наприклад, вартість прав на два винаходи й одне ноу-хау в області машинобудування з доданою до них вартістю товарного знаку організації, може скласти суму порядку сотень мільйонів доларів.

При цьому існують основні шляхи використання прав на інтелектуальну власність: це ліцензування у виді виняткової чи невиняткової ліцензії, переуступка прав і внесок у статутний капітал.

Цікаве питання про можливість застави патентних прав. В даний час упроваджується практика надання банками інвестиційних кредитів, забезпечуваних заставою вартості прав на об'єкти інтелектуальної власності. Законом «Про заставу» визначені предмети застави – речі, цінні папери, інше майно і майнові права. При цьому застава розглядається як спосіб забезпечення зобов'язання, що забезпечує заставоутримувачу одержання закладених речей чи прав. Закладені цінні папери чи документи, що підтверджують патентні права і їхня вартість, можуть бути переведені в депозит нотаріальної контори чи банку. Не можна не згадати про термінах дії патентних прав, що обмежують можливість застави.

Таким чином, об'єкти інтелектуальної власності, включені до складу нематеріальних активів підприємства, сприяють його процвітанню і функціонують як повноправні об'єкти власності. [1].

Оцінка об'єктів інтелектуальної власності провадиться по-різному в залежності від мети призначення.

По-перше, оцінка об'єктів інтелектуальної власності необхідна при визначенні розміру винагороди авторам розробки і при визначенні економічного ефекту від використання даного об'єкта, виходячи з яких роблять платежі авторам.

По-друге, при постановці об'єкта інтелектуальної власності на баланс підприємства роблять оцінку цього об'єкта для включення його до складу нематеріальних активів; об'єкти інтелектуальної власності можуть бути включені в статутний капітал підприємства.

По-третє, при заключенні ліцензійних договорів необхідно визначити ціну ліцензії, для чого роблять оцінку.

По-четверте, оцінка провадиться при проведенні заставних операцій, а також при страхуванні майна.

По-п'яте, у випадку порушення виключних прав також необхідно зробити оцінку для визначення збитку від порушення.

Нематеріальні активи є однією із найменш досліджених категорій бухгалтерського обліку, що пов'язано із специфічними властивостями економічної природи та особливостями їх вартісної оцінки. Проте нематеріальні активи, якими володіють підприємства, – це чинники подальшого інноваційного розвитку та конкурентоздатності на ринку. Складність вартісної оцінки нематеріальних активів зумовлено: різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких за законом має бути оригінальним; різними способами надходження (визнання) на підприємство; різними формами практичного використання на підприємстві [11].

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не містить певної частини розділів, що знайшли своє відображення у МСБО 38 «Нематеріальні активи», зокрема, окреме придбання активу та придбання як частини об'єднання бізнесу, придбання шляхом державного гранту, внутрішньо генерований гудвіл та нематеріальні активи, оцінка після визнання: модель собівартості та модель переоцінки, нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації, перегляд оцінки терміну корисної експлуатації, перегляд періоду та методу амортизації.

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». По дебету цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а по кредиту – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Важливою умовою формування достовірної інформації у сфері обліку НМА і відображення їх у фінансовій звітності є об'єктивна і науково обгрунтована їх оцінка. В процесі проведення оцінки в операціях з НМА виникає низка різних проблем, шляхи вирішення яких на сьогодні є спірними, а саме:

- здійснення оцінки бізнесу та виокремлення частки, що припадає на НМА;
- внесення НМА до статутного капіталу;
- встановлення прибутковості НМА в майбутньому;
- трансформація обліково-звітної інформації в частині НМА під час складання звітності за МСФЗ;
- дооцінка об'єктів НМА з нульовою залишковою вартістю;
- оцінка та встановлення правомірності її застосування до внутрішньо генерованих об'єктів НМА, що мають обліковуватися на балансі;
- нестикування деяких нормативно-правових документів щодо методики обліку НМА;
- неможливість використання моделі переоціненої вартості для багатьох НМА через відсутність існування абсолютно активного ринку аналогічних НМА;
- оцінка прав користування природними ресурсами;
- виявлення нематеріальних переваг компанії і вимір їх вартості для встановлення впливу на ріст вартості бізнесу;
- існування великої кількості підходів і методик до оцінки НМА, що ускладнює об'єктивність вибору методу оцінки тощо.

Одним з найактуальніших питань є встановлення значення і впливу НМА на ринкову вартість підприємства. Постає потреба у глибокому вивченні вже існуючих і спірних об'єктів НМА, факторів, що на них впливають, встановленні й розробці підходів, методів з метою об'єктивної оцінки вартості підприємства.

У МСО 210 «Нематеріальні активи» зазначено, що для оцінки НМА можуть бути застосовані три основні підходи, що описані в принципах МСО, а саме: витратний, доходний, порівняльний (ринковий).

Доходний підхід полягає в тому, що вартість НМА визначається на основі приведеної вартості доходів, грошових потоків або економії на витратах, що виникає від використання НМА.

Витратний підхід використовується в основному для внутрішньо створених НМА, які не мають ідентифікованих джерел доходу. При застосуванні цього підходу розраховуються витрати на заміщення аналогічних активів або аналогічних послуг, які мають порівняний потенціал або корисність.

Порівняльний підхід полягає у визначенні вартості НМА на основі ринкових даних, наприклад, (ціни) пропозиції або попиту в угодах з ідентичними або схожими активами [12].

Для оцінки НМА виокремлено низку методів згрупованих в табл. 1.

Таблиця 1.

## Методичні підходи і методи оцінки НМА відповідно до МСО 210 «Нематеріальні активи» – 2017

Підходи до оцінки	Основні методи оцінки	Суть методу	НМА, що рекомендовані МСО 210
Доходний	1.Метод надлишкового доходу:	Дозволяє оцінити вартість НМА як теперішню вартість грошових потоків, що відносяться до предмета НМА після виключення частки грошових потоків. Він часто використовується для оцінювання, коли існує вимога до покупця розподілити загальну ціну, сплачену за бізнес, між матеріальними активами, визначеними НМА та гудвілом	а) технологія, б) НМА, пов'язані з клієнтом (наприклад, заборгованість, контракти, відносини), с) торгові назви / торгові марки / бренди, д) ліцензії на експлуатацію (наприклад, угоди про франчайзинг, ліцензії на ігри, спектр), і е) неконкурентні угоди
	–метод багаторазового надлишкового доходу	Застосовується з використанням декількох періодів прогнозованих грошових потоків. Цей метод вважається най поширеним серед методів надлишкового доходу	
	-метод одноперіодного надлишкового доходу	Застосовується з використанням єдиного періоду прогнозованих грошових потоків	
	–метод капіталізованого надлишкового доходу або метод формули	Застосовується з використанням капіталізації єдиного періоду прогнозованих грошових потоків. Цей метод рідко використовують серед методів надлишкового доходу	
	2.Метод звільнення від роялті	Вартість НМА визначається на основі величини гіпотетичних виплат роялті, які будуть збережені через володіння активом, у порівнянні з ліцензуванням НМА від третьої сторони. Концептуально метод може також розглядатися як метод дисконтованого грошового потоку, що застосовується до грошових потоків, які власник НМА може отримати шляхом ліцензування НМА третім особам	
3.Метод переваги у прибутках	Вартість НМА розраховується шляхом порівняння двох сценаріїв: той, в якому підприємство використовує предмет НМА і той, в якому підприємство не використовує предмет НМА (але всі інші фактори зберігаються постійними)		
4.Метод «зеленого поля»	Вартість НМА визначається з використанням прогнозів грошових потоків, які припускають, що єдиним активом підприємства на дату оцінки є нематеріальний предмет. Усі інші матеріальні та нематеріальні активи повинні бути куплені, побудовані або орендовані		
Витратний	Метод замісної вартості	Метод припускає, що учасник не платить більше за актив, ніж витрати, які були б понесені, щоб замінити актив заміною порівнянної	а) придбане програмне забезпечення третіх сторін, б) внутрішньо розроблене та використовуване неринкове

		корисності або функціональності	програмне забезпечення;
	Метод вартості відтворення	Метод вказує вартість об'єкту шляхом розрахунку вартості відтворення копії активу. Метод полягає у розрахунку всіх витрат, що будуть понесені типовим учасником, який прагне створити точну копію об'єкта.	
Ринковий (порівняльний)	Метод орієнтовних транзакцій	Метод визначення вартості НМА встановлюється на основі ринкових даних, наприклад, (ціни) пропозиції або попиту в угодах з ідентичними або подібними активами	а) спектр(діапазон) мовлення, б) доменні імена в Інтернеті; в) медальйони (дозвіл) на таксі
	Метод публічної компанії	За рідкісних обставин, цінний папір, достатньо схожий на НМА суб'єкта, може публічно торгуватися, що дозволяє використовувати метод публічної компанії	прикладом таких цінних паперів є права умовної вартості (ПУВ), які пов'язані з ефективністю конкретного продукту або технології

Джерело: складно автором на основі [12]

Інформація, яка наведена в таблиці 1 свідчить, що найбільші відмінності відмічено в методах оцінки, які розкриті в частині доходного підходу. В МСО 210 ширше представлені варіанти методів доходного підходу. В цьому стандарті метод надлишкового доходу розкривається через застосування прогнозування грошових потоків за один період, або з використанням грошових потоків за декілька періодів.

У попередніх працях, порівнюючи міжнародні і вітчизняні нормативні документи з експертної і бухгалтерської оцінки НМА, нами встановлено різні підходи до виокремлення об'єктів НМА, що призводить до складностей і непорозумінь у використанні методів оцінки НМА [8].

В міжнародних і вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО 38 і П(С)БО 8) існують види оцінки НМА, які розкриті через шлях їх надходження на підприємство (табл. 2).

З таблиці 2 видно, що в МСБО 38 наведені такі види оцінки НМА, як оцінка за собівартістю, за справедливою вартістю, за балансовою вартістю, за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу. В П(С)БО 8 передбачено такі види оцінки об'єктів НМА, як первісна, справедлива, залишкова та переоцінена.

**Таблиця 2.**  
**Види оцінки НМА за МСБО 38 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»**

Шлях надходження НМА	Вид оцінки, що застосовується	
	МСБО 38	П(С)БО 8
1. Придбання НМА	За собівартістю	За первісною вартістю
2. Внесення НМА в статутний капітал підприємства	-	Первісною вартістю визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат згідно з п. 11
3. Придбання НМА шляхом обміну на подібний об'єкт	За справедливою або балансовою вартістю	Первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого НМА, або його справедливій вартості із включенням різниці до фінансових результатів(витрат) звітного періоду
4. Придбання НМА шляхом обміну (або часткового обміну) на неподібний актив		Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого НМА, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
5. Безоплатне отримання НМА	За справедливою вартістю або за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу або за номінальною компенсацією шляхом державного гранту	Первісною вартістю визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат згідно з п. 11

Джерело: складено авторами на основі [4, 5]

В цих стандартах є деякі відмінності щодо оцінки НМА, які полягають, наприклад, у відсутності в МСБО 38 порядку оцінки НМА при внесенні їх в статутний капітал суб'єкта господарювання. В П(С)БО 8 вживається поняття «переоцінена вартість», а в МСБО 38 акцентується увага на те, що оцінку НМА після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або моделлю переоцінки. За МСБО 38 можна обрати найбільш доцільний механізм переоцінки НМА (індексний метод або згортання амортизації (параграф 80а) та балансової вартості активу (параграф 80б).

Застосування індексного методу також розкрито в п. 21 П(С)БО 8. Метод балансової вартості активу не розкрито в П(С)БО 8, тому він не застосовується у вітчизняній практиці. В МСБО 38 на відміну від П(С)БО 8 згадується про оцінку НМА придбаних шляхом державного гранту, які можуть оцінюватися за справедливою вартістю, або за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу.

В міжнародних стандартах оцінки передбачена ширша низка методів оцінки в зв'язку з більшим колом об'єктів НМА, які їй підлягають. Об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з її методами і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства.

**Висновки.** Таким чином, поняття нематеріальні активи є багатограним, його можна розглядати з різних точок зору: зокрема, і з юридичної, і з бухгалтерської. Юридична сутність передбачає розгляд нематеріальних активів саме як майна, тобто сукупності виключних і невиключних майнових прав на них. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в цьому випадку виступає наявність права власності на них. Тобто до нематеріальних активів з юридичної точки зору відносяться майнові права на результати інтелектуальної діяльності, прирівняні до них за правовим режимом засоби індивідуалізації юридичних осіб, товарів, робіт та послуг (фірмові та комерційні найменування, торгові марки, знаки для товарів та послуг), а також інші подібні майнові права. Низка методів оцінки в МСО 210 ширша в зв'язку з більшим колом об'єктів НМА, які підлягають оцінці. В МСБО 38 і П(С)БО 8 облікова оцінка НМА розкривається через шлях їх надходження на підприємство. Наявні розбіжності між цими стандартами, які стосуються оцінки НМА придбаних шляхом державного гранту, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів переоцінки НМА, необхідно усунути з метою узгодження між собою. Об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінки і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства. Подальші дослідження слід спрямувати на удосконалення методики визначення справедливої вартості НМА.

#### Список використаної літератури.

1. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» затв. постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007р. N1185 [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007>
2. Крайвська І.А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.
3. Лазаренко Д.А., Сиренко С.В. Интеллектуальный капитал: учетные и правовые аспекты // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 4 (26). – С. 138-146.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038\\_ukr\\_2016.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038_ukr_2016.pdf)
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99/>
6. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: постанова Кабінету міністрів України від 3.10.2007 р. № 1185. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п>
7. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
- 8.Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
- 9.Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: підручник / Р.Ф.Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
10. Лев Б. Нематериальные активы : управление, измерение, отчетность / Б. Лев; [пер с англ. Л.И. Лопатников]. - М.: Квинто - Консалтинг, 2003.-240с.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
12. International Valuation Standards 2017. URL: <http://www.cas.org.cn/docs/2017-01/20170120142445588690.pdf>
13. Типові форми первинного обліку об'єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Затв. наказом МФУ від 22.11.2004 року № 732.

#### References.

1. Cabinet of Ministers of Ukraine (2007), Resolution “National Standard No. 4 “Valuation of intellectual property rights”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185> (Accessed 05 Dec 2019).



2. Kraivs'ka, I.A. (2009), *Oblik u zarubizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries], KNAMG, Kharkiv, Ukraine.
3. Lazarenko, D.A. and Syrenko S.V. (2003), "Intellectual capital: accounting and legal aspects", *Visnyk ZhDTU*, vol. 4 (26), pp.138-146.
4. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "International Accounting Standard 38 "Intangible assets", available at: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038\\_ukr\\_2016.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038_ukr_2016.pdf) (Accessed 05 Dec 2019).
5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Accounting Regulation (Standard) 8 "Intangible assets", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Accessed 05 Dec 2019).
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2007), Resolution "On approval of National Standard No. 4 "Valuation of intellectual property rights", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185-> (Accessed 05 Dec 2019).
7. Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "On valuation of property, property rights and professional valuation activity in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (Accessed 05 Dec 2019).
8. Bondarenko, O.S. and Honcharenko, M.S. (2010), "Recognition of intangible assets in domestic and foreign management practices", *Efektivna ekonomika*, vol.7, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 05 Dec 2019)..
9. Brukhans'kyj, R.F. (2016), *Bukhhalters'kyj oblik* [Accounting], TNEU, Ternopil', Ukraine.
10. Lev B. (2003), *Nematerial'nye aktivy : upravlenie, izmerenie, otchetnost'* [Intangible assets: management, measurement, reporting], Kvynto - Konsal'tynh, Moscow, Russia.
11. IASB (2012), "International Accounting Standard 38 "Intangible assets", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua> (Accessed 05 Dec 2019).
12. International Valuation Standards (2017), available at: <http://www.cas.org.cn/docs/2017-01/20170120142445588690.pdf> (Accessed 05 Dec 2019).
13. Ministry of Finance of Ukraine (2004), Order "On approval of typical forms of primary accounting for intellectual property rights in intangible assets", available at: <https://ips.ligazakon.net/document/view/RE10179> (Accessed 05 Dec 2019).

Стаття надійшла до редакції 02.12.2019 р.