

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www.economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 9, 2021 | 30.09.2021 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.9.84](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.9.84)

УДК 657.421.3

*Р. О. Савченко,  
к. е. н., доцент, головний бухгалтер,  
Поліський національний університет, м. Житомир, Україна  
ORCID ID: 0000-0002-4586-9426*

*Н. М. Савченко,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,  
Поліський національний університет, м. Житомир, Україна  
ORCID ID: 0000-0001-7092-619X*

*О. М. Ганяйло,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Національний університет  
біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна  
ORCID ID: 0000-0002-6630-0212*

## **ОЦІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЙНИЙ ПОДІЛ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

*R. Savchenko  
PhD in Economics, Associate Professor, Chief Accountant, Polissia National University,  
Zhytomyr, Ukraine*

*N. Savchenko  
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting,  
Taxation and Audit, Polissia National University, Zhytomyr, Ukraine*

*O. Hanyaylo  
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,  
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine*

### **EVALUATION AND CLASSIFICATION OF INTANGIBLE ASSETS**

*В статті доведена необхідність використання нестандартного підходу до формування звітних форм. Наведено характерні особливості нематеріальних активів, а саме: вони формують свою вартість із прав та привілеїв, наданих підприємству, яке їх використовує, а також вони не є фінансовими інструментами. Розглянуто особливості оцінки нематеріальних активів при їх надходженні, використанні та вибутті. Доведена необхідність проведення переоцінки нематеріальних активів з обмеженим терміном існування на предмет їх знецінення. Визначено фактори, що враховуються при встановленні строку корисного використання нематеріальних активів. Запропонований класифікаційний поділ нематеріальних активів для забезпечення належного рівня організації обліку та потреб управління: нематеріальні активи, пов'язані з маркетингом, з клієнтами, з мистецтвом, з контрактом, з технологіями та гудвіл.*

*The article proves that the variability of the content of the provisions of regulations causes the complexity of the formation of reporting indicators and the need to use a non-standard approach to*

*the formation of reporting forms. The economic content of intangible assets is determined and their characteristic features are given, namely: they form their value from the rights and privileges granted to the enterprise that uses them, and they are not financial instruments. Features of valuation of intangible assets at their receipt, use and disposal are considered. It is established that in the case of the acquisition of several intangible assets of different types, the company must distribute the costs in proportion to their fair value. It is necessary to use a conservative approach in the formation of the initial value of intangible assets, which are created by the entity itself, by reflecting the costs as they arise, both direct and indirect. It has been shown that intangible assets with indefinite useful lives can never be tested for reimbursed undiscounted cash flows, as cash flows may continue indefinitely in the future.*

*The necessity of revaluation of intangible assets with a limited useful life for their impairment has been proven. An impairment loss is recognized if the carrying amount of an intangible asset is not recoverable and exceeds its fair value. Factors that are taken into account when determining the useful life of intangible assets are identified. The classification of intangible assets is proposed to ensure the proper level of organization of their accounting and management needs: intangible assets related to marketing, customers, art, contract, technology and goodwill. Goodwill is the largest intangible asset recognized in the balance sheet. To reflect goodwill, an enterprise compares the fair value of net tangible and identifiable intangible assets with the cost of acquiring a business.*

*Prospects for further research in this area are to take into account the foreign experience of economically developed countries and practical aspects of accounting for intangible assets in order to improve the process of managing their use in domestic enterprises.*

**Ключові слова:** нематеріальні активи; оцінка; гудвіл; класифікація; амортизація; вартість; необоротні активи.

**Keywords:** intangible assets; evaluation; goodwill; classification; amortization; value; non-current assets.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** В сучасному світі, коли інформація виступає головним ресурсом, до порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності пред'являються великі вимоги. Використання інноваційних технологій системою обліку дають змогу надавати інформацію на індивідуальні запити користувачів облікових даних, при цьому не обтяжуючи облікових працівників формуванням додаткових звітних форм.

Проте, мінливість змісту положень нормативно-правових актів обумовлює складність формування звітних показників. Опитування облікових працівників засвідчує, що їм важко під час підготовки фінансової звітності забезпечити відповідність та правильність сформованих показників, складним вимогам, що містяться у чинних правових актах. Близько 10 % підприємств переглядають попередньо здані звітні форми на предмет виправлення помилок. З нашої точки зору, такий показник є зависоким, адже він не дає можливості підприємствам, що мають серйозні проблеми та помилки при веденні бухгалтерського обліку та підприємствам з ненавмисним неправильним застосуванням складного регулювання порядку ведення бухгалтерського обліку приймати ефективні управлінські рішення. Виправлення помилок після завершення звітного року та подання звітності може підірвати довіру інвесторів до системи фінансової звітності.

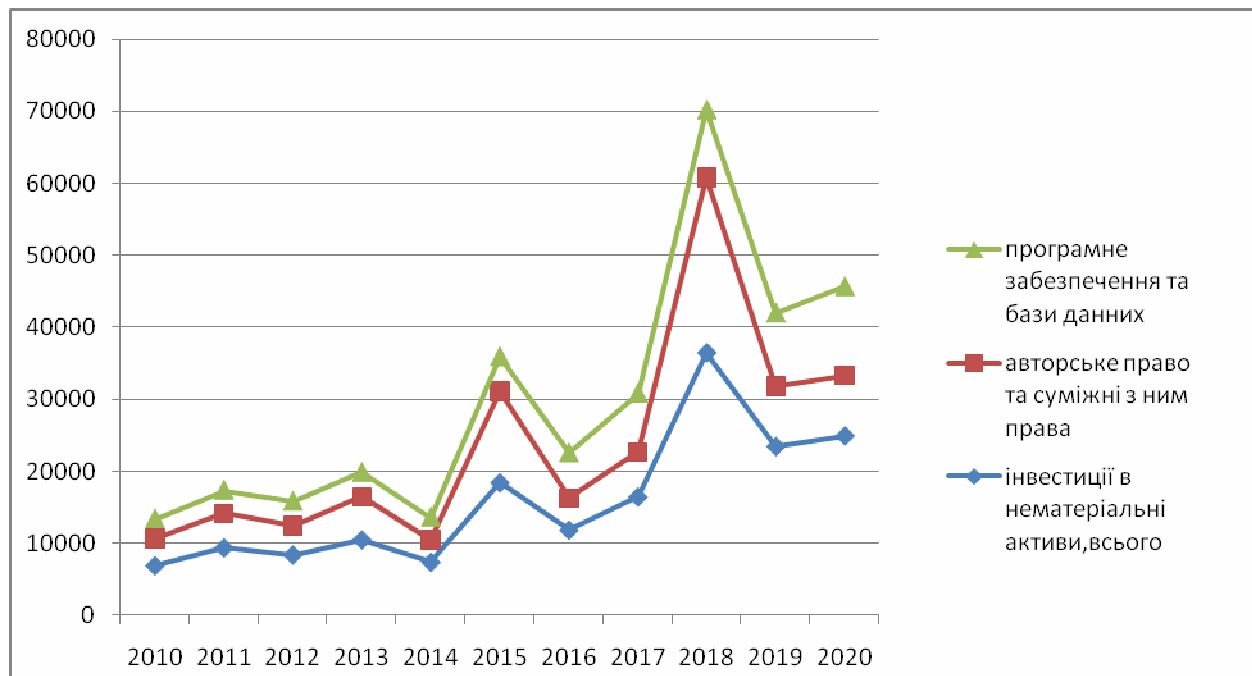
З нашої точки зору, для того щоб задовольнити інформаційні запити користувачів облікової інформації необхідним є використання нестандартного підходу до формування звітних форм. Об'єкти, що відображаються в звітності дуже різноманітні і порядок їх оцінки залежить від прийнятої в конкретному підприємстві облікової політики. Одним із об'єктів, що потребує особливого підходу в організації обліку та порядку відображення їх вартості в звітних формах є нематеріальні активи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемним аспектам обліку нематеріальних активів присвячені наукові праці: Т.М. Банасько, Ф.Ф. Бутинця, В.О. Добровольського, І.С. Килівник Г.Г. Кірейцева, С.В. Свірка, В.В. Сопка, В.О. Шевчука та ін. Кожен із науковців розкриває своє бачення економічної суті категорії «нематеріальний актив», порядок проведення їх оцінки та організації обліку. Проте зміни, що відбуваються із складом нематеріальних активів викликають необхідність проведення подальших наукових досліджень.

**Метою статті** є ознайомлення із особливостями оцінки нематеріальних активів та визначення напрямів удосконалення класифікаційного поділу такого виду необоротних активів для потреб управління.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до НПСБО 8 «Нематеріальні активи» [2] нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Для того щоб довести важливість виокремлення такого об'єкту обліку, як нематеріальні активи, розглянемо динаміку капітальних вкладень в їх придбання або створення, у складі активів вітчизняних підприємств, в розрізі 2010-2020 років (рис. 1):



**Рис. 1.** Динаміка капітальних вкладень в нематеріальні активи в Україні за 2010-2020 роки, млн. тис. грн.

В цілому можна виділити дві характерні особливості нематеріальних активів:

1. їм не притаманна матеріальна форма на відміну від матеріальних активів. Нематеріальні активи формують свою вартість із прав та привілеїв, наданих підприємству, яке їх використовує.

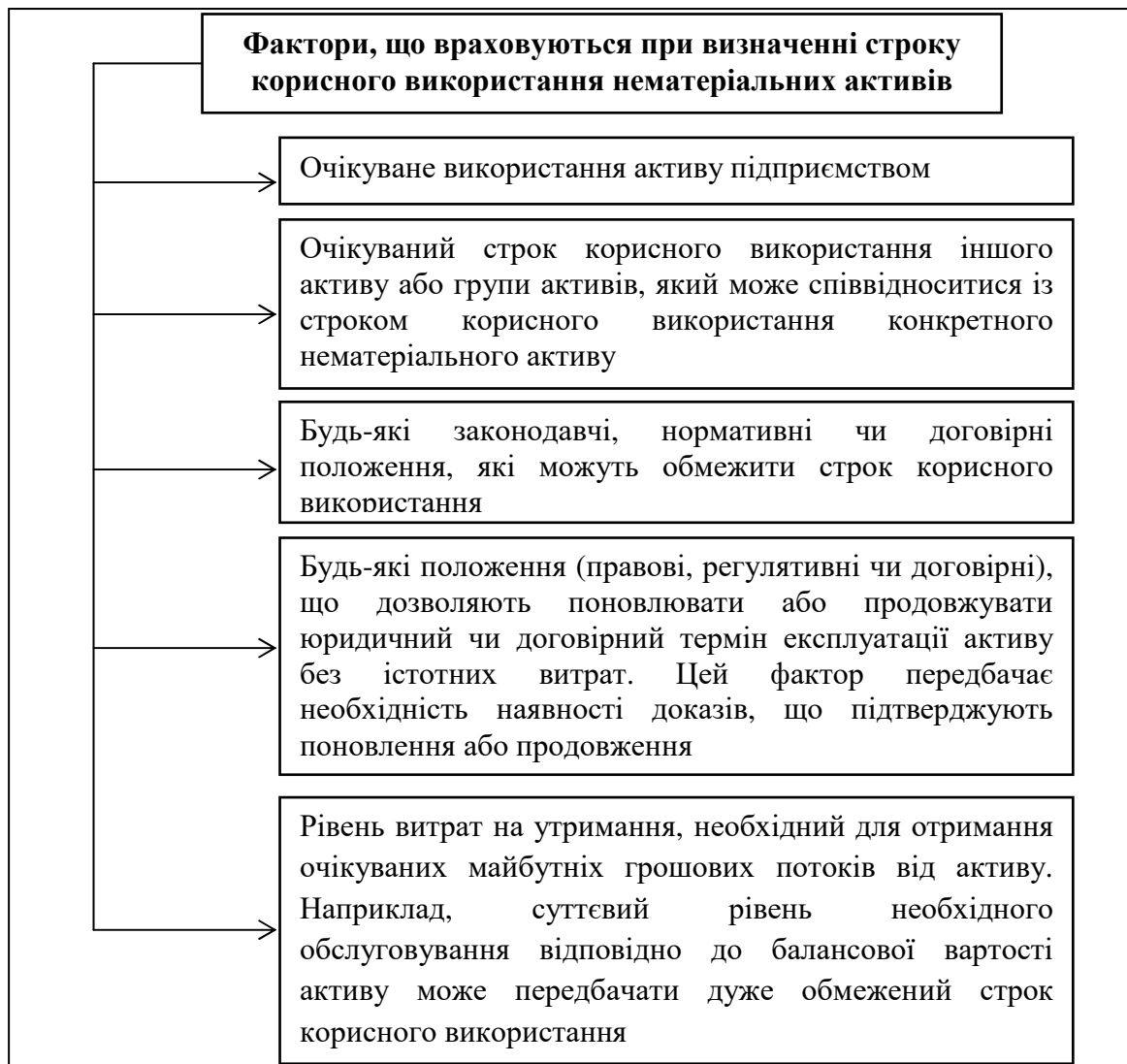
2. вони не є фінансовими інструментами. Такі активи, як банківські депозити, дебіторська заборгованість та довгострокові інвестиції в облігації та акції, також не мають фізичної форми. Однак фінансові інструменти визначають свою вартість із права (вимоги) на отримання грошових коштів або їх еквівалентів у майбутньому. Фінансові інструменти не класифікуються як нематеріальні.

У більшості випадків нематеріальні активи забезпечують вигоди протягом періоду років. Тому суб'єкти господарювання класифікують їх як необоротні активи.

Підприємства обліковують нематеріальні активи, що надійшли зі сторони, за собівартістю, яка включає в себе всі витрати, що понесені на придбання плюс витрати на підготовку нематеріальних активів до використання за призначенням. Іноді, підприємства придбавають нематеріальні активи в обмін на акції або ж інші активи. В таких випадках вартість нематеріального активу буде дорівнювати справедливій вартості переданого (одержаного) нематеріального активу. У випадку придбання декількох нематеріальних активів різних видів, підприємство повинно розподілити витрати пропорційно до їх справедливої вартості. Тут можна провести аналогію придбання нематеріальних та матеріальних активів.

У випадках створення нематеріальних активів власними силами, можуть виникати ситуації, коли важко ув'язати витрати із процесом створення конкретного об'єкту. В результаті в підприємствах капіталізують лише прямі витрати, пов'язані із створенням нематеріального активу, а непрямі списують на відповідний вид витрат. Вважаємо за доцільне, використовувати консервативний підхід при формуванні первісної вартості нематеріальних активів, що створюються власними силами, шляхом відображення витрат по мірі їх виникнення, як прямих, так і непрямих.

Відповідно до НПСБО 8 [2] на нематеріальні активи нараховується амортизація. Для того щоб нарахувати амортизацію підприємства встановлюють строк корисного використання. В залежності від виду нематеріального активу строк використання може бути чітко визначений або ж ні. Наприклад, підприємство може нараховувати амортизацію на авторські права, що належать суб'єкту господарювання, але не нараховує амортизацію на доменне ім'я в Інтернеті підприємства.



**Рис. 2. Фактори, що враховуються при визначенні строку корисного використання нематеріальних активів**

Сума витрат пов'язаних із нарахуванням амортизації нематеріального активу з визначеним строком використання має враховувати порядок (інтенсивність) використання нематеріального активу. Вартість такого виду активів, що підлягають нарахуванню амортизації, повинна дорівнювати його собівартості за вирахуванням залишкової вартості. При цьому, залишкова вартість приймається рівною нулю, за винятком випадків, коли наприкінці свого терміну корисного використання нематеріальний актив має цінність для іншого підприємства. Наприклад, якщо підприємство-покупець зобов'язується придбати нематеріальний актив у підприємства-продавця в кінці терміну корисного використання нематеріального активу, підприємство-покупець має зменшити вартість свого нематеріального активу на залишкову вартість. Подібним чином підприємство-покупець повинне враховувати справедливую вартість при формуванні залишкової вартості, якщо вона достовірно визначена. У випадку зміни строку корисного використання нематеріального активу балансова вартість повинна амортизуватися протягом переглянутого залишкового строку корисного використання.

Підприємства повинні регулярно проводити переоцінку нематеріальних активів з обмеженим терміном існування на предмет їх знецінення. Подібно до обліку основних засобів, збиток від знецінення слід визнавати, якщо балансова вартість нематеріального активу не підлягає відшкодуванню та перевищує справедливую вартість.

Якщо жодні фактори (юридичні, регулятивні, договірні, конкурентні чи інші) не обмежують строк корисного використання нематеріального активу, підприємство вважає термін його використання невизначеним. Невизначений термін означає, що немає передбачуваного обмеження щодо періоду часу, протягом якого нематеріальний актив повинен забезпечувати одержання економічної вигоди. Підприємство не амортизує нематеріальний актив із невизначеним терміном служби. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання здійснив придбання торгового знаку, з метою використання позначення провідного споживчого продукту. Підприємство продовжує термін дії товарного знака кожні 10 років. Факти попиту вказують на те, що даний

товарний знак буде генерувати грошові потоки протягом невизначеного періоду часу. В цьому випадку товарний знак має невизначений термін дії, а отже, підприємство не нараховує амортизацію.

Суб'єкт господарювання повинен щорічно перевіряти нематеріальні активи з невизначеним терміном використання на предмет знецінення. Тест на знецінення з необмеженим терміном використання відрізняється від тесту для нематеріальних активів, що мають встановлений строк корисного використання. По першій групі нематеріальних активів проводиться перевірка лише на правильність встановлення їх справедливої вартості. Для цих нематеріальних активів не існує перевірки на відновлення. Причиною цьому є те, що нематеріальні активи з невизначеним терміном використання ніколи не можуть пройти перевірку на відшкодування недисконтованих грошових потоків, оскільки грошові потоки можуть продовжуватися на невизначений час у майбутньому.

Для забезпечення належного рівня організації обліку нематеріальних активів, важливим є використання їх класифікаційного поділу. Такий поділ наведений в нормативно-правових актах, а саме в НПСБО 8 «Нематеріальні активи» [2] та в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1]. Відповідно до цих нормативно-правових актів, нематеріальні активи поділяють на:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на комерційні позначення;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторське право та суміжні з ним права;
- інші нематеріальні активи.

Пропонуємо для потреб управління використовувати класифікаційний поділ нематеріальних активів в розрізі ознак:



**Рис. 3. Класифікаційний поділ нематеріальних активів для потреб управління їх використанням**

Підприємства в основному використовують пов'язані з маркетингом нематеріальні активи для просування на ринку товарів чи послуг. Прикладами можуть слугувати торгові марки або торгові назви, газетні заголовки, доменні імена в Інтернеті та угоди про неконкуренцію.

Торгова марка або торгова назва - це слово, фраза чи символ, що відрізняє або ідентифікує певну компанію чи товар. Наприклад, торгові назви, такі як ROSHEN, Pepsi-Cola, McDonald's, Київстар, Нова пошта, Rozetka створюють негайну ідентифікацію про продукт або послуги в свідомості, тим самим підвищуючи їх товарність. Нормативно-правовим актом, що здійснює регулювання реєстрації торгівельних марок Українським інститутом промислової власності (Укрпатент) являється Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» [3]. Право на використання торгової марки чи торгової назви, незалежно від того, зареєстрована вона чи ні, покладається виключно на його власника, доки він продовжує її використовувати. Реєстрація забезпечує правовий захист на невизначену кількість подовжень протягом 10 років кожне. Отже, підприємство, що використовує визначену торгову марку чи торгове найменування, може вважати їх такими, що не мають визначеного строку дії і не проводити нараховування амортизації. Якщо підприємство купує торгову марку чи торгове найменування, воно капіталізує вартість за ціною придбання. У випадку розробки підприємством торгової марки чи торгового найменування, воно капіталізує витрати, пов'язані з їх створенням.

Нематеріальні активи, пов'язані з клієнтами, є результатом взаємодії із сторонніми суб'єктами господарювання. Прикладом такого виду нематеріальних активів можуть бути: списки клієнтів, а також договірні та позадоговірні відносини з клієнтами. На відміну від торгових найменувань, нематеріальні активи, пов'язані з клієнтами мають строк корисного використання. База даних клієнтів, наприклад, включає ім'я, контактну інформацію, історію замовлень. Підприємство ймовірно може його використовувати не більше трьох років, через можливі зміни, що можуть відбутися з клієнтами. При цьому доцільним є використання прямолінійного методу нарахування амортизації на такий вид нематеріальних активів.

Нематеріальні активи, пов'язані з мистецтвом, включають права власності на: вистави, літературні твори, музичні твори, картини, фотографії і відео- та аудіовізуальні матеріали. Авторські права захищають ці нематеріальні активи. Авторське право - це право, яке мають усі творці та художники, музиканти, скульптори та ін. Воно надається на все життя творця плюс 70 років. Це надає власнику або спадкоємцям ексклюзивне право на відтворення та продаж художнього чи опублікованого твору. Підприємства капіталізують витрати на придбання та захист авторських прав. Вони амортизують будь-які капіталізовані витрати протягом строку корисного використання авторського права, якщо вони менші за термін його дії (термін життя автора плюс 70 років).

При цьому слід відмітити, що складно спрогнозувати точний строк корисного використання нематеріальних активів, пов'язаних з мистецтвом. Виникає необхідність розподілу витрат, пов'язаних із авторськими правами на ті роки, на протязі яких суб'єкт господарювання може одержувати вигоду від їх використання. Підприємства повинні визнавати витрати на дослідження і розробки, які призводять до створення авторського права, по мірі понесення витрат.

Нематеріальні активи, пов'язані з контрактом, представляють вартість прав, що виникають внаслідок укладення контрактних угод. Прикладами можуть бути франчайзингові та ліцензійні угоди, дозволи на будівництво, права на мовлення та контракти на послуги чи поставки.

Франчайзинг - це договірна угода, згідно з якою франчайзер надає франчайзі право продавати певні товари чи послуги, використовувати певні торгові марки чи комерційні найменування або виконувати певні функції, як правило, в межах визначеного географічного району. Франчайзер, розробивши унікальну концепцію чи товар, захищає їх за допомогою патенту, авторського права, торгової марки чи торгового найменування. Франчайзі отримує право на використання ідеї або продукту франчайзера шляхом підписання договору франшизи.

В іншому типі договору франшизи орган державної влади певного рівня дозволяє приватному підприємству використовувати державне майно для здійснення своїх послуг. Прикладами є використання громадських водних шляхів для паромних перевезень, використання земель загального користування для телефонних або електричних ліній, використання телефонних ліній для кабельного телебачення, міських вулиць для автобусних ліній або використання ефірних хвиль для радіо- чи телевізійного мовлення. Такі операційні права, отримані на підставі угод з урядовими установами, часто називають ліцензіями або дозволами.

Франшизи та ліцензії можуть бути на певний проміжок часу, на невизначений час або безстрокові. Підприємство, що забезпечує франшизу чи ліцензію, обліковує такі види нематеріальних активів лише тоді, коли вона може достовірно визначити такі види витрат. (Наприклад, такими витратами можуть бути судові збори або авансовий одноразовий платіж.). Підприємство повинно амортизувати вартість франшизи (або ліцензії) з обмеженим терміном експлуатації протягом усього терміну їх дії. Суб'єкт господарювання не повинен амортизувати франшизу з невизначеним терміном дії або вічну франшизу; підприємство повинно замість цього обліковувати такі франшизи за собівартістю. Щорічні платежі, здійснені за договором франшизи, слід включати до складу операційних витрат в тому періоді, в якому вони були понесені. Ці платежі не є активом, оскільки вони не стосуються майбутніх прав користування майном.

Нематеріальні активи, пов'язані з технологіями, мають відношення до інновацій або технологічних досягнень. Прикладами є запатентована технологія та комерційна таємниця. Патент надає власнику ексклюзивне право використовувати, виготовляти та продавати товар чи процес протягом 20 років без втручання чи порушення з боку інших осіб. Такі компанії, як Polaroid та Xerox, були засновані на патентах і побудовані на наданих таким чином ексклюзивних правах. Двома основними видами патентів є патенти на товари, які охоплюють фактичні фізичні вироби та патенти на процеси, які регулюють процес виготовлення виробів.

У випадку придбання підприємством патенту у продавця ціна купівлі формує первісну вартість такого виду нематеріального активу. Також додатково підприємство може капіталізувати інші витрати, а саме витрати, що пов'язані із захистом патенту, витрати на оплату послуг патентного повіреного та інші витрати.

Підприємства повинні амортизувати вартість патенту протягом терміну його дії або строку корисного використання (період, протягом якого отримуються вигоди), залежно від того, що коротше. Якщо суб'єкт господарювання володіє патентом з дати його видачі та очікує, що патент буде корисним протягом усього його юридичного життя, підприємство повинно амортизувати його протягом 20 років. Якщо виявиться, що патент буде корисним протягом коротшого періоду часу, скажімо, протягом п'яти років, він повинен амортизувати свою вартість протягом цих п'яти років. Зміна попиту, нові винаходи, що витісняють старі, часто обмежують строк корисного використання патенту меншим, ніж термін діяльності.

І хоча підприємства можуть здійснювати капіталізацію витрат, понесених на розробку конкретно визначених активів, таких як патенти та авторські права, загалом капіталізовані суми таких видів нематеріальних активів мають незначний розмір. Проте підприємства формують значну вартість нематеріальних активів в ході їх придбання, особливо у ситуаціях, пов'язаних із об'єднанням бізнесу (купівля іншого бізнесу).

У багатьох випадках об'єднання бізнесу підприємство-покупець обліковує гудвіл. Гудвіл вимірюється як перевищення вартості придбання над справедливою вартістю ідентифікованих чистих активів (активів за вирахуванням зобов'язань). Концептуально гудвіл представляє майбутні економічні вигоди, що генеруються іншими активами, придбаних в результаті об'єднання бізнесу, які не були індивідуально ідентифіковані та визнаються окремо. Його часто називають «найбільш нематеріальним із нематеріальних активів», оскільки він ототожнюється лише з бізнесом в цілому. Єдиний спосіб продати гудвіл - продати бізнес.

Гудвіл сформований в середині суб'єкту господарювання не потрібно капіталізувати у звітності. Причиною цього є складність виміру складових гудвілу. Також пов'язати будь-які витрати з майбутніми вигодами занадто складно. Гудвіл може існувати навіть за відсутності конкретних витрат на його розвиток. Таким чином, гудвіл враховується у випадку придбання бізнесу. Для відображення гудвілу підприємство здійснює порівняння справедливої вартості чистих матеріальних та ідентифікованих нематеріальних активів із ціною придбання бізнесу.

Підприємства, які визнають гудвіл у поєднанні бізнесу, вважають, що він має невизначений термін корисного використання, і тому не потрібно нараховувати на нього амортизацію. Хоча вартість гудвілу може зменшуватись з часом, прогнозувати фактичний термін існування гудвілу та відповідну схему нарахування амортизації надзвичайно важко. Крім того, інвестори вважають, що амортизаційні відрахування мало корисні при оцінці фінансових результатів. Інвестори хочуть володіти інформацією про суму, вкладену в гудвіл, який часто є найбільшим нематеріальним активом, що відображається в складі балансових показників. Тому суб'єкти господарювання коригують його балансову вартість лише у випадку знецінення гудвілу. Цей підхід суттєво впливає на звіти про прибутки та збитки, що формуються в системі управлінського обліку окремих підприємств.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** В окремих випадках вартість необоротних активів, таких як нематеріальні активи, може збільшуватись. Ця різниця може бути пов'язана з неточною оцінкою строків корисного використання, неправильним визначенням ліквідаційної вартості об'єктів обліку, а також виявленням деяких неврахованих активів, зростанням справедливої вартості.

**Перспективами подальших досліджень** у цьому напрямі є врахування зарубіжного досвіду економічно розвинених країн та практичних аспектів обліку нематеріальних активів з метою удосконалення процесу управління їх використанням у вітчизняних підприємствах.

#### **Список літератури.**

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291.: наказ Міністерства фінансів України . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
2. НПСБО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0750-99>
3. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15.12.1993 № 3689-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12/print1218034688041545>

#### **References.**

1. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Instruction on application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Accessed 14 September 2021)
2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), National regulation accounting standard 8 «Intangible assets», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0750-99> (Accessed 1 September 2021)
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "On protection of the rights to marks for the goods and services ", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12/print1218034688041545> (Accessed 29 August 2021).

*Стаття надійшла до редакції 16.09.2021 р.*