



**І. Б. Дутчак**

*Львівський національний університет ім. Івана Франка, м. Львів, Україна*

## КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА БАЛАНСІ ПІДПРИЄМСТВА

Здійснено порівняння підходів до трактування поняття нематеріальних активів у нормативно-правових документах, оцінено вплив наукових розробок на практику відображення нематеріальних активів в обліку та звітності підприємств. Встановлено, що для визнання кожного окремого нематеріального активу на балансі потрібно спершу з'ясувати, чи отримуватиме підприємство економічні вигоди від використання такого активу та чи може бути такий актив достовірно оцінений. З'ясовано, що облік і документальне оформлення нематеріальних активів залежить від природи виникнення або від джерела появи активу на підприємстві. Подано перелік витрат, що входять до первісної вартості нематеріальних активів для потреб їх відображення на балансі. Охарактеризовано зміст та вимоги до оформлення первинних документів, які є підставою для визнання і відображення нематеріальних активів на балансових рахунках бухгалтерського обліку. Зазначено підходи до встановлення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів. Розглянуто групування нематеріальних активів у системі рахунків бухгалтерського обліку. Висвітлено основні моменти щодо практичного вибору підприємством методу нарахування амортизації нематеріальних активів. Розглянуто послідовність перенесення інформації про первісну (переоцінену) вартість та суму накопиченої амортизації нематеріальних активів до статті "Нематеріальні активи" балансу підприємства. Запропоновано комплексний підхід до визнання нематеріальних активів на балансі, що задовольняє інформаційні потреби користувачів фінансової звітності.

**Ключові слова:** нематеріальні активи (НМА); амортизація; критерії визнання; майбутня економічна вигода; облік; оцінка; первісна вартість.

**Вступ.** В умовах розвитку міжнародної торгівлі та економічної співпраці між суб'єктами господарювання, виникає потреба в удосконаленні теоретичних підходів до відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств. Застосування нематеріальних активів у діяльності підприємства можна розглядати як передумову його економічної ефективності. Стрімке розширення сфери застосування інформаційних технологій, робота із базами даних, залучення людського капіталу та використання прав інтелектуальної власності пов'язане з новими можливостями застосування нематеріальних активів у бізнес-діяльності. Поява нових видів нематеріальних активів, що якісно відрізняються від уже наявних, вимагає напрацювання уніфікованих методів та загальних критеріїв їх визнання для відображення у звітності підприємств. Унаслідок повсюдного використання комп'ютерних програм для обслуговування фінансово-господарської діяльності та ведення обліку, розвитку науки й техніки, вкладення коштів у розвиток людського капіталу та придбання готових нематеріальних активів у вигляді прав користування різними об'єктами та правами, в установленому законодавством порядку, виникає потреба у правовому оформленні та бухгалтерському обліку нематеріальних активів (НМА) для відображення їх на балансі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання визнання та оцінення нематеріальних активів висвіт-

лено у публікаціях таких науковців, як: Т. М. Банасько (Banasko, 2010), М. В. Плекан (Plekan, 2015), Х.І., Скоп (Skop, 2013), О. М. Шуляк (Shuliak, 2013). Теоретичні аспекти та практичні рекомендації щодо організації та методики відображення в обліку нематеріальних активів досліджено у наукових працях таких авторів, як: Г. В. Булат, А. М. Камінська (Bulat & Kaminska, 2017), Ф. Ф. Бутинець (Butynets et al., 2014), П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Ском (Kucuk et al., 2016), М. В. Плекан (Plekan, 2014), В. Й. Плиса (Plysa & Plysa, 2013), І. Б. Садовська (Sadovska et al., 2013).

Багато елементів, пов'язаних із обліком НМА, недостатньо нормативно врегульовані, тому у бухгалтерів-практиків виникають труднощі у відображенні НМА на балансі підприємства.

Плекан М. В. вважає, що "стандартизація бухгалтерського обліку та звітності, стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного вираження значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів у обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності підприємства, передусім ввести їх у баланс для зрівноваження ринкової та балансової вартості компанії" (Plekan, 2014).

### Інформація про авторів:

**Дутчак Ірина Богданівна**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аудиту. Email: ecotibity@yahoo.com

**Цитування за ДСТУ:** Дутчак І. Б. Критерії визнання нематеріальних активів на балансі підприємства. Науковий вісник НЛТУ України. 2017. Вип. 27(7). С. 78–84.

**Citation APA:** Dutchak, I. B. (2017). Criteria for Recognition of Intangible Assets on Balance Statement. *Scientific Bulletin of UNFU*, 27(7), 78–84. <https://doi.org/10.15421/40270714>

Зокрема, М. В. Плекан виділяє проблемні аспекти і можливості бухгалтерської методології в межах чинної стандартизації, що дають змогу забезпечити системне відображення об'єктів нематеріальних активів та їх формалізованої репрезентації у фінансовій звітності. Вона формулює окремі підходи до поглиблення методики обліку нематеріальних активів підприємства, їх відображення у публічній фінансовій звітності (Plekan, 2015).

Шуляк О. М. акцентує увагу на методах оцінки нематеріальних активів, що дає змогу достовірно відобразити такі активи у звітності. Автор стверджує, що вірогідна оцінка нематеріальних активів є важливою для багатьох стратегічних напрямів господарської діяльності підприємства з погляду на низку причин. Так, вартість активів впливає на значення показника ринкової вартості підприємства, на рівень собівартості продукції, на цінову політику підприємства тощо. Кожен вид інтелектуальної продукції нематеріального характеру має власний зміст і форму, що дуже ускладнює ідентифікацію предмета оцінки. Оцінка має бути врегульована на державному рівні, тому на цей час в оцінюванні застосовують не лише вимоги чинного законодавства, але й міжнародні стандарти. Дослідження методів оцінки нематеріальних активів дає підставу стверджувати про неможливість існування єдиного методу, який потрібно однозначно застосовувати до всіх об'єктів. До кожного окремого виду застосовують свій метод оцінки, що залежить від походження, сфери застосування та умов використання об'єкта нематеріальних активів. Отже, головною метою оцінки нематеріальних активів є зарахування їх на баланс підприємства, що дає змогу підвищити економічну ефективність його діяльності шляхом збільшення оборотних коштів за рахунок амортизаційних відрахувань, збільшення статутного капіталу та прибутку підприємства, за рахунок можливості використання інтелектуальної власності як об'єкта товарно-грошових відносин (Shuliak, 2013).

Банасько Т. М. пропонує здійснювати класифікацію активів, що мають невідчутну природу, для потреб бухгалтерського обліку на такі, що мають і що не мають матеріальної форми. Це дає змогу розмежувати різні види невідчутних активів, сформулювати підходи до їх оцінки та розробити механізм для ефективного здійснення інноваційної діяльності на підприємстві. Класифікація нематеріальних активів (за змістом об'єктів; за джерелом надходження; за ставленням об'єкта до інноваційного продукту, що має ринкову вартість; за метою розробки; за широтою використання) дає змогу здійснити раціональну побудову бухгалтерського обліку та проводити комплексне управління і контроль за їх використанням (Banasko, 2010).

У своїх дослідженнях Х. І. Скоп зазначає, що визнання нематеріальних активів бухгалтерським обліком згідно з МСБО 38 та П(С)БО 8 ґрунтується на загальному принципі визнання, який "застосовується до витрат, понесених спочатку для придбання чи створення внутрішніми силами нематеріального активу, а також витрат, що можуть бути понесені для доповнення, заміни його частини та обслуговування" (Скор, 2013).

Погоджуємося із думкою таких авторів, як: П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Ском, які стверджують, що нематеріальні активи є унікальною економічною категорією, основними влас-

тивостями якої є відсутність або другорядність матеріальної форми, що пов'язано з домінантністю інтелектуальної (нематеріальної) складової, та наявність неадитивного впливу на процес їхнього використання суб'єктами господарювання. Нематеріальні активи здатні забезпечити підприємство значними економічними вигодами і водночас можуть наражати його на високий ризик, який пов'язаний із необґрунтованим інвестуванням/застосуванням, що може в майбутньому призвести до неплатоспроможності чи банкрутства підприємства (Kucuk et al., 2016).

**Метою дослідження** є розкриття особливостей застосування критеріїв визнання нематеріальних активів для потреб їх відображення на балансі підприємства.

До нормативного забезпечення, що врегульовує питання обліку та оподаткування, що пов'язані із нематеріальними активами, належить ЦКУ, Закон про авторське право, П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", Методичні рекомендації №1327, а також МСБО 38 "Нематеріальні активи".

Підпункт 14.1.120 ПКУ трактує нематеріальні активи як право власності на результати інтелектуальної діяльності, зокрема промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, зокрема набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має монетарної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Згідно з МСБО 38 "Нематеріальні активи", нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Нематеріальний актив, як і будь-який інший актив, може бути зарахований на баланс підприємства лише за умови, що він відповідає ознакам активу.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 зазначено таке: "Ресурс, що відповідає визначенню нематеріального активу, визнається у звітності тільки, якщо:

- існує висока ймовірність отримання підприємством очікуваних майбутніх економічних вигід від активу;
- вартість активу можна достовірно оцінити".

Облік нематеріальних активів ведуть щодо кожного об'єкта за окремими групами. Для потреб нарахування амортизації нематеріальних активів у бухгалтерському обліку підприємства застосовують строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (п. 26 П(С)БО 8).

Згідно з нормами Податкового кодексу, на відміну від бухгалтерського обліку, на деякі види нематеріальних активів встановлено мінімальні строки корисного використання. Згідно з пп. 145.1.1 ПКУ: "Якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встанов-

лено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації".

Для визнання нематеріального активу на балансі потрібно з'ясувати, чи отримуватиме підприємство економічні вигоди від його використання та чи може бути такий актив ідентифіковано. Облік НМА залежить від природи виникнення активу. Документальне оформлення також залежить від джерела появи НМА на підприємстві. До джерел надходження нематеріальних активів на підприємство можна віднести: 1) придбання за кошти (також варіантом придбання є отримання дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензія) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін); 2) самостійне створення або отримання у вигляді внеску до статутного капіталу підприємства (майнові права інтелектуальної власності можуть бути вкладом до статутного капіталу юридичної особи (ч. 3 ст. 424 ЦКУ)).

Ідентифіковані активи – це придбані активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу (п. 4 П(С)БО19 "Об'єднання підприємств"). Активи підприємства, крім коштів, їхніх еквівалентів та дебіторської заборгованості, у фіксованій (або визначеній) сумі грошей, є немонетарними активами (п. 4 П(С)БО19 "Об'єднання підприємств").

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8, "придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена".

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", із змінами і доповненнями № 2019-VIII (URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>) від 13.04.2017 р., "економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів".

Отже, об'єкт нематеріальних активів зараховують на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

- 1) підприємство здійснює його контроль;
- 2) актив може бути ідентифікований (вартість нематеріального активу може бути достовірно визначена);
- 3) є імовірність отримання майбутніх економічних вигід.

На відміну від основних засобів, немає вимоги використання НМА протягом періоду більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік. В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яку затверджено наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р., № 291, є умова використання більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Це пов'язано із тим, що до 01.01.2009 р. така вимога була у П(С)БО 8, але наказом Міністерства фінансів від 08.07.2008 р., № 901 до пункту 4 стандарту внесено зміни, якими часовий критерій було вилучено, а до Інструкції № 291 змін внесено так і не було. У цьому разі положення стандарту є пріоритетними і визначають методологічні засади формування у бухобліку інформації про нематеріальні активи.

За умови, якщо НМА не відповідає зазначеним критеріям, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами звітного періоду,

протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Згідно з п. 9 П(С)БО 8, до переліку витрат, які не можуть визнаватися НМА, належать: 1) витрати на дослідження; 2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; 3) витрати на рекламу та просування продукції на ринку; 4) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; 5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань та витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Капітальні інвестиції у придбання, створення та модернізацію НА, які на дату балансу не були використані за призначенням, формують незавершені капітальні інвестиції у НА та відображаються на субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" (п. 4 П(С)БО 8). Такі інвестиції починають амортизуватися після введення об'єкта НА у господарський оборот.

Для відображення НМА на рахунках бухгалтерського обліку і подальшого зарахування НМА на баланс підприємства, комісія підприємства на підставі обґрунтованих розрахунків приймає рішення щодо відповідності придбаних активів критеріям, установленим до НМА. Таке рішення зазначено в Акті введення в експлуатацію.

Придбані чи створені нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка враховує ціну придбання, невідшкодовані непрямі податки й інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням НМА до стану, придатного для використання у господарській діяльності підприємства залежно від галузі. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості, якщо актив повністю або частково придбався (створювався) за рахунок запозичень. За винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів П(С)БО 31 "Фінансові витрати" (п. 10, 11 П(С)БО 8, п. 2.5 Методичних рекомендацій № 1327).

Своєю чергою, первісна вартість НМА, створених підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати та інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу і приведенням його до стану придатності для використання за призначенням. Наприклад, належать до складових НМА: оплата реєстрації юридичного права, збір за подання заявки про реєстрацію об'єкта права інтелектуальної власності, збір за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту, сплата державного мита за видачу свідоцтва, патенту тощо (п. 17 П(С)БО 8, п. 2.11 Методичних рекомендацій № 1327).

Первісною вартістю НМА, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість з урахуванням невідшкодованих непрямих податків та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням та доведенням до стану, придатного для використання (п. 14 П(С)БО 8 та п. 2.9 Методичних рекомендацій № 1327).

Придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів відображаються за дебетом рахунка 12 "Нематеріальні активи". Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за окремими групами.

Належним чином оформлені первинні документи є підставою для визнання і відображення нематеріального активу на рахунках бухгалтерського обліку та на балансі підприємства. Первинний документ повинен містити найменування НМА, характеристику (опис), порядок і строк корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт нематеріального активу, які повинні перевірити обґрунтованість оприбуткування такого активу, тобто наявність супровідних документів, що описують сам об'єкт НМА або порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками, характеристиками чи призначенням за напрямом використання тощо).

На практиці, під час ідентифікації об'єктів НМА комісія підприємства, до складу якої повинні входити компетентні фахівці, має перевірити наявність та чинність документів, які є підставою для оприбуткування НМА. При цьому перевіряються документи, які засвідчують правомірність набуття права авторства, права власності, права на використання об'єкта НМА, зокрема патенти, свідоцтва (для комерційних найменувань, ТМ, об'єктів авторського права, тощо), ліцензій (ліцензійних договорів, авторських договорів), договори про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу, виписки з відповідних державних реєстрів, які підтверджують права на об'єкт, акти приймання-передачі, інші документи, які пов'язані з ідентифікацією прав на НМА.

У п. 1.5 Методичних рекомендацій № 1327 зазначено таке: "Первинні документи про витрати на об'єкт нематеріальних активів, отриманий внаслідок розробки, повинні, зокрема, містити інформацію про зміст витрат (виконання робіт зі створення нематеріального активу, витрачання матеріальних цінностей на створення об'єкта), кількісні і вартісні показники таких витрат, підписи уповноважених посадових осіб"

Наказом МФУ від 22.11.2004 р., № 732 "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" затверджено типі форми для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА та порядок їх застосування. Ці форми первинного обліку, згідно з п. 1.4 Методичних рекомендацій № 1327, можуть застосовуватися для інших видів НМА із зазначенням назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів. А саме, такі типові форми: НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"; НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"; НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"; НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів".

Визначення строку корисного використання об'єкта НМА має велике значення, адже протягом такого строку такий об'єкт підлягає амортизації. Строк корисного використання об'єкта НМА встановлює підприємство самостійно, відповідно до п. 25 П(С)БО 8. Це строк, протягом якого очікується збільшення коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів. Згідно з п. 5.1 Методичних рекомендацій № 1327, НМА з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають, також не підлягає амортизації

право на використання вигід від скорочення викидів парникових газів.

Під час визначення строку корисного використання НМА треба брати до уваги: 1) строки корисного використання подібних активів; 2) моральний знос, що передбачається; 3) правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; 4) очікуваний спосіб використання НМА підприємством; 5) залежність строку корисного використання НМА від строку корисного використання інших активів підприємства.

На практиці підприємства застосовують строки корисного використання НМА, встановлені податковим законодавством і фіксують це в наказі про облікову політику.

У п. 28 П(С)БО 8 уточнено, що під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість НМА прирівнюється до нуля. Результатом амортизації НМА здебільшого буде досягнення балансової вартості такого активу нульової вартості. У п. 5.1 Методичних рекомендацій № 1327 зазначено, що об'єктом амортизації є первісна (переоцінена) вартість НМА за мінусом його ліквідаційної вартості.

Є випадки, коли ліквідаційна вартість НМА може не прирівнюватися до нуля (п. 28 П(С)БО 8 та п. 5.1 Методичних рекомендацій № 1327), а саме: 1) існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; 2) ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта; 3) якщо підприємство очікує продати цей об'єкт НМА до кінця строку його корисного використання.

Відповідно до п. 29, 30 П(С)БО 8, нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому НМА введено в господарський оборот. Але нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, наступної за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот. Нарухування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Відповідно до п. 31 П(С)БО 8 та п. 5.10 Методичних рекомендацій № 1327, "строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів та метод його амортизації переглядаються наприкінці звітного року, якщо у наступному звітному році очікуються зміни строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід від його використання". Новий метод і новий строк починають застосовуватися з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулися зміни, як правило, це січень наступного року.

Підприємство самостійно обирає метод амортизації НМА, зважаючи на умови отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу (п. 27 П(С)БО 8). Вважаємо доцільним, у виборі методу амортизації враховувати умову отримання майбутніх економічних вигід.

Витрати на придбання об'єктів НМА, які зазначено у пп. 145.1.1 ПКУ, підлягають амортизації. Витрати з придбання нематеріальних активів, не зазначені у цьому підпункті, враховуються під час визначення

об'єкта оподаткування у складі витрат. За умов, коли об'єкт НМА отримано безоплатно, амортизація не нараховується (на відміну від бухгалтерії), адже підприємство не понесло жодних витрат на придбання (виготовлення) НМА.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух НМА призначений рахунок 12 "Нематеріальні активи". Вважаємо доцільним звернути увагу на те, що нова редакція Плану рахунків не містить переліку субрахунків другого порядку. Тобто План рахунків включає винятково синтетичні рахунки (рахунки першого порядку). Однак у преамбулі до Плану рахунків зазначено, що субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. А підприємства, які застосовують Інструкцію № 291, використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" – балансовий рахунок, що призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. За дебетом рахунку 12 "Нематеріальні активи" відображається придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

На субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами" ведуть облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо, що відповідає Групі 1 (права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище) у ПКУ. Строк дії права користування згідно з ПКУ встановлюється відповідно до правостановлюючого документа.

На субрахунку 122 "Права користування майном" ведуть облік прав користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, прав користування будівлею, прав на оренду приміщень тощо, що відповідає Групі 2 (права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) у ПКУ. Строк дії права користування згідно з ПКУ встановлюється відповідно до правостановлюючого документа.

На субрахунку 123 "Права на комерційні позначення" ведуть облік прав на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційних (фірмових) найменувань тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, що відповідає Групі 3 (права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті) у ПКУ. Строк дії права користування згідно з ПКУ встановлюється відповідно до правостановлюючого документа.

На субрахунку 124 "Права на об'єкти промислової власності" ведуть облік прав на винаходи, корисні мо-

делі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, що відповідає Групі 4 (права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті. Строк дії права користування згідно з ПКУ встановлюється відповідно до правостановлюючого документа; але не менш як 5 років.

На субрахунку 125 "Авторське право та суміжні з ним права" ведуть облік Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, що відповідає Групі 5 (авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті) у ПКУ. Строк дії права користування згідно з ПКУ встановлюється відповідно до правостановлюючого документа; але не менш як 2 роки.

На субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" ведуть облік прав на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо, що відповідає Групі 6 (інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) у ПКУ. Строк дії права користування згідно з ПКУ встановлюється відповідно до правостановлюючого документа.

Облік вартості НМА, який амортизується протягом дії строку права користування, ведуть за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи. Такі групи визначено у пп. 145.1.1 ПКУ, строк дії права користування загалом визначається правостановлюючими документами.

Для груп 4 та 5 НМА передбачено мінімальні строки. Окрім цього, якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування НМА не визначено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації. Нараховують амортизацію НМА із застосуванням методів, визначених у пп. 145.1.5 ПКУ. По суті це методи нарахування амортизації для основних засобів. Обрані підприємством методи амортизації з метою оподаткування мають бути зазначені у наказі про облікову політику на підприємстві.

Нараховують амортизацію протягом строку експлуатації об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом, тобто при зарахуванні на баланс, але не менше строку, визначеного у пункті 145.1.1 ПКУ. Амортизація зупиняється на період виведення НМА з експлуатації, наприклад для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та з інших причин, на підставі документів, які свідчать про виведення об'єкта з експлуатації (п. 145.1.2 ПКУ).

Аналітичний облік зносу (амортизації) необоротних активів ведеться за видами нематеріальних активів на балансі підприємства. На субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Інформація про первісну (переоцінену) вартість та суму накопиченої амортизації НМА наводиться у статті "Нематеріальні активи" балансу підприємства (ф. № 1) у рядках 1000 – 1002 (Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"). Ця інформація в розрізі груп обліку з розкриттям інформації щодо руху НМА, інших змін їх вартості протягом року та деяких інших показників показує також у розділі I Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5).

Згідно з п. 7 П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" суб'єкти малого підприємництва наводять інформацію про НМА у балансі (ф. № 1-м) у розділі I "Необоротні активи" у статті "Основні засоби" (рядки 1010 - 1012).

Вартість незавершених капітальних інвестицій у НМА (зокрема, і не введених в експлуатацію об'єктів НМА), підлягає відображенню у статті балансу "Незавершені капітальні інвестиції" (рядок 1005) – як для звичайного балансу (ф. № 1), для балансу суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-м).

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством/установою нематеріальних активів наводять таку інформацію: 1) вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; 2) методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів; 3) наявність та рух у звітному році (п. 36 П(С)БО 8).

Також, згідно з п. 37 П(С)БО 8, у примітках до річної фінансової звітності підлягає відображенню така інформація про нематеріальні активи, крім передбаченої розділом I ф. № 5: 1) первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності; 2) первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів; 3) сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів; 4) загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду; 5) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань; 6) причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість; 7) склад нематеріальних активів, інформація про які є істотною, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.

**Висновки.** Отже, відображення нематеріальних активів на балансі передбачає послідовне проведення комплексу обліково-аналітичних процесів на предмет виявлення умов дотримання критеріїв визнання нематеріальних активів на балансі підприємства. За результатами проведеного дослідження з'ясовано, що критерії визнання доцільно розглядати у комплексі з елементами методу бухгалтерського обліку, такими як оцінка, документування, рахунки та баланс.

## Перелік використаних джерел

- Banasko, T. M. (2010). *Accounting and Control over Intangible Assets: Estimation and Order of Reflection*. Zhytomyr: Zhytomyr State Technological University. 18 p.
- Bulat, G. V., & Kaminska, A. M. (2017). The essence of intangible assets and peculiarities of organization of their account, *Khmelnyskyi Cooperative Trade-economic Institute, "Young scientist"*, 5(8), 67–69.
- Butynets, F. F., Butynets, T. A., Savchenko, R. O., Vahrushyna, M. A., & Kolumbet, O. P. (2014). *Suchasnyi buhgalterskyi oblik i kontrol: problem pozvytku*. Zhytomyr: Ruta, 378 p. [in Ukrainian].
- Deloitte (2017). International accounting standard 38 – Intangible Assets. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>.
- Kucuk, P. O., Drohobyskyi, I. M., Plysa, Z. P. & Skop, Kh. I. (2016). *Oblikova koncepcia upravlinnia vartistiu nematerialnyh aktyviv pidprymstva*. Lviv: Rastr-7. 268 p. [in Ukrainian].
- Kuzmin, D. L. (2014). *Inventaryzacia i poriadok vypravlennia pomylok v buhgalterskomu obliku nematerialnyh aktyviv*. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prac*, 2(14), 75–82. [in Ukrainian].
- Minfin (1999). *Polozhennia (standart) buhgalterskoho obliku 8 "Nematerialni aktyvy"*: oficiyni sait, tekst zatverdzeni Nakazom Minfinu 18.10.1999, № 242; iz zminamy i dopovnenniamy № 627 vid 27.06.2013. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
- Minfin (2004). *Nakaz Minfinu vid 22.11.2004, №732 "Pro Zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku obektiv prava intelektualnoi vlasnosti u skladi nematerialnyh aktyviv"*. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>. [in Ukrainian].
- Minfin (2009). *Metodychni rekomendacii z buhgalterskoho obliku nematerialnyh aktyviv, zatverdzeni nakazom Minfinu vid 16.11.2009 r. №1327*. Retrieved from: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/1327.html>. [in Ukrainian].
- Minfin (2013). *Nacionalne polozhennia (standart) buhgalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti"*, zatverdzeni Nakazom Minfinu 07.02.2013, № 73. Retrieved from: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13). [in Ukrainian].
- Plekan, M. V. (2014). Intangible assets as a subject of accounting and reporting. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika" Seriya: Menedzhment ta pidpryemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, 794, 221–225. Retrieved from: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/25268>. [in Ukrainian].
- Plekan, M. V. (2015). *Problemni aspekty nematerialnyh aktyviv*. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University, Series Economics*, 1-2, 112–115. Retrieved from: <https://elibrary.ru/item.asp?id=25477774>. [in Ukrainian].
- Plysa, V. J., & Plysa, Z. P. (2013). *Buhgalterskyi oblik*. Lviv: NNVK "ATB". 420 p. [in Ukrainian].
- Sadovska, I. B., Bozhydnarik, T. V., & Nahirska, K. E. (2013). *Buhgalterskyi oblik*. Kyiv: Centr uchbovoi literatury. 688 p. [in Ukrainian].
- Shuliak, O. M. (2013). *Oblikovi aspekty ocinky obektiv intelektualnoi vlasnosti*. *Innovatsiina ekonomika*, 4(42), 309–313. Retrieved from: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovatsiina-ekonomika/IE-4\(42\)-2013/InnEco\\_4-42-2013\\_309-313.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovatsiina-ekonomika/IE-4(42)-2013/InnEco_4-42-2013_309-313.pdf). [in Ukrainian].
- Skop, C. (2013). *Buhgalterskyi oblik nematerialnyh aktyviv: vyznannia ta ocinka*. *Buhgalterskyi oblik i audit*, 8, 10–19. [in Ukrainian].
- Skop, C. (2014a). *Organizacia ta metodyka buhgalterskoho obliku nematerialnyh aktyviv na suchasnykh pidprymstvakh*. *Buhgalterskyi oblik i audit*, 5, 29–40. [in Ukrainian].
- Skop, C. (2014b). *Organizational and methodological support the revaluation of intangible assets*. *Visnyk of the Lviv University. Series Economics*, 51, 303–311.
- VRU (2017). *Podatkovi Kodeks Ukrainy. Vidomosti Verkhovnoi Radi Ukraini (VVR)*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, st. 112. Retrieved from: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17). [in Ukrainian].

## **КРИТЕРИИ ДЛЯ ПРИЗНАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ НА БАЛАНСЕ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Сделано сравнение подходов к определению понятия нематериальных активов в юридических документах, оценено влияние научных разработок на практику отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете и отчетности. Установлено, что для признания каждого отдельного нематериального актива на балансе, нужно сначала узнать, будет ли компания получать экономические выгоды от использования данного актива и может ли быть произведена надежная оценка таких активов. Выяснено, что учет и документальное оформление нематериальных активов зависит от характера или источника возникновения актива на предприятии. Представлен список расходов, которые включаются в стоимость нематериальных активов для удовлетворения потребностей их отражения на балансе. Характеризовано содержание и требования к оформлению первичных документов, которые являются основой для признания и отображения нематериальных активов на балансовых счетах бухгалтерского учета. Определены подходы к установлению срока полезного использования объекта нематериальных активов. Рассмотрено группирование нематериальных активов в системе счетов бухгалтерского учета. Освещены основные моменты, касающиеся практического выбора предприятием метода амортизации нематериальных активов. Рассмотрена последовательность переноса информации о первичной (переоцененной) стоимости и сумме накопленной амортизации нематериальных активов в статью "Нематериальные активы" баланса предприятия. Предложен комплексный подход к признанию нематериальных активов на балансе, который удовлетворяет информационные потребности пользователей финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** нематериальные активы (НМА); амортизация; критерии признания; будущая экономическая выгода; учет, оценка; первичная стоимость.

*I. B. Dutchak*

*Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine*

## **CRITERIA FOR RECOGNITION OF INTANGIBLE ASSETS ON BALANCE STATEMENT**

The emergence of new types of intangible assets that are qualitatively different from the already existing requires the elaboration of unified methods and general criteria for their recognition of the purpose of their reflecting in enterprises' statements. The authors used such methods in the research as bibliographic - for processing and studying of scientific papers on the recognition of intangible assets on the balance sheet, methods of analysis and synthesis, methods of comparison and systematization. As a result of the research we carried out comparing of the approaches to the interpretation of the concept of intangible assets in legal documents, the influence of scientific developments in practice of displaying the intangible assets in accounting and enterprises reporting. For the recognition of each separate intangible asset on the balance sheet it is necessary to find out whether the company will receive economic benefits from the use of this asset and can be such an asset reliably rated. Intangible asset can be reflected in the enterprise balance statement only under the circumstances, that it meets the criteria of the asset. Accounting of intangible assets is conducted for each individual object according to separated groups. For the needs of depreciation calculation of intangible asset in accounting the enterprises use the terms of its useful life, that are established by tax law. Accounting and documentary registration of intangible assets depends on the nature or source of the emergence of the asset at the enterprise. The initial value of the intangible assets created by an enterprise, includes direct costs of labour, direct material costs and other costs directly associated with the creation of this intangible asset and bring it up to status ready for use according the main purposes. Properly created primary documents are the basis for recognition and reflection of an intangible asset on accounting accounts and on the balance sheet of the company. Enterprises establish terms of useful use of intangibles, guided by the methodological recommendations and characteristics of the asset. The method of depreciation of intangible assets the company chooses independently on the basis of the conditions of getting a future economic benefit. If such conditions are impossible to be determined, the depreciation is calculated using the straight method. We consider it is appropriate to follow the sequence of the transfer of information about the initial (estimated) cost and the amount of accumulated depreciation of intangible assets to the article Intangible Assets of the balance sheet of the company. As a result of the research, we offer a comprehensive approach to the recognition of intangible assets on the balance sheet that meets the information needs of users of financial statements.

**Keywords:** intangible assets; depreciation; criteria for recognition; future economic benefit; accounting; evaluation; initial cost.