

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра аудиту, ревізії та аналізу**

**Шимків Мар'яна Володимирівна**

Економічна експертиза операцій з нематеріальними активами

Спеціальність : 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОЕЕМ-21

Шимків М.В.

Науковий керівник

к.е.н, доц. Романів С.Р.

**Тернопіль -2018**

## **ЗМІСТ**

### **Вступ**

#### ***Розділ 1 Теоретичний аспект економічної експертизи операцій з нематеріальними активами***

1.1. Поняття економічної експертизи в Україні

1.2. Нематеріальні активи : їх економічний зміст і класифікація

1.3. Особливості оцінки та переоцінки нематеріальних активів підприємства

Висновки до розділу 1

#### ***Розділ 2 Порядок формування інформаційної бази для проведення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами***

2.1. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами

2.2. Методика обліку наявності та руху нематеріальних активів підприємства

2.3. Порядок нарахування амортизації нематеріальних активів

2.4. Особливості обліку нематеріальних активів : зарубіжний досвід

Висновки до розділу 2

#### ***Розділ 3 Методика проведення економічної експертизи нематеріальних активів***

3.1. Мета, завдання та основні напрямки економічної експертизи операцій з нематеріальними активами

3.2. Експертна перевірка нематеріальних активів підприємства

Висновки до розділу 3

### **Висновки**

### **Список використаних джерел**

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

### 1.1. Поняття економічної експертизи в Україні

Національна безпека України досягається шляхом проведення виваженої державної політики відповідно до прийнятих доктрин, концепцій і програм у різних сферах (політична, економічна, військова, науково-технічна тощо). Проте серед них слід виділити економічну складову, оскільки забезпечення економічної безпеки є однією з найважливіших функцій країни.

Сучасне суспільство вирізняється такою характерною рисою як розвиток широкого кола господарських відносин. Вони регулюються нормами права і передбачають взаємну юридичну та економічну відповідальність.

Експертиза – це самостійна процесуальна форма отримання і перевірки (уточнення) наявних речових доказів, порядок призначення якої визначено Кримінальним процесуальним, Цивільним процесуальним та Господарським процесуальним кодексами України, Законом України «Про судову експертизу», Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та іншими нормативними актами України [29, 40, 48, 100].

В умовах ринку велика кількість суб'єктів господарювання як юридичних осіб, приватних підприємців, так і звичайних громадян стають учасниками судового розгляду з приводу адміністративних спорів з контролюючими органами і кримінальних проваджень про розкрадання та нанесення матеріального збитку.

У подібних ситуаціях оптимальним варіантом захисту в судовому процесі виступає проведення економічної експертизи кваліфікованим спеціалістом, яка має на меті дослідження документів бухгалтерського обліку та звітності, документів про економічну діяльність підприємств і документів

фінансово-кредитних операцій; виявлення спотворень в обліку таких негативних явищ як недостача, допущення збитків, безхазяйність, крадіжки товарно-матеріальних цінностей та ін.

В подальшому визначимо місце економічної експертизи у судочинстві України:

1) у кримінальному судочинстві

Проведення судово-економічних експертиз є однією з форм використання спеціальних економічних знань у кримінальному судочинстві. Так, результати економічного дослідження у вигляді експертного висновку виступають одним із джерел доказів у кримінальному провадженні, яке носить об'єктивний характер і має кореляційний зв'язок з метою кримінального процесу, а саме - встановлення об'єктивної істини у конкретному кримінальному провадженні та його вирішення по суті;

2) у цивільному судочинстві

У справах про встановлення цін на продукцію (товари), а також тарифів на послуги (виконання робіт), якщо зазначені ціни і тарифи відповідно до чинного законодавства не можуть бути встановлені за угодою сторін, тоді господарський суд призначає судово-економічну експертизу. При проведенні експертиз у справах, пов'язаних із змінами істотних умов договорів закупівлі товарів об'єктами дослідження мають бути: тендерна документація; запити щодо цінових пропозицій; оригінали всіх тендерних пропозицій, відомості про які зафіксовані у протоколі розкриття тендерних пропозицій; рішення про акцепт цінової пропозиції; оригінал або копія укладеного договору про закупівлю та ін.

Проте важливо з нашого боку уточнити, що згідно Закону України «Про судову експертизу» (ст.7) судові експертизи та експертні дослідження проводяться державними спеціалізованими установами і судовими експертами, які не є працівниками таких установ. При цьому судово-експертна діяльність, пов'язана з проведенням криміналістичних, судово-

медичних і судово-психіатричних експертиз здійснюється виключно державними спеціалізованими експертними установами [29].

Згідно Закону України «Про судову експертизу» (стаття 10) судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань. Судовими експертами державних спеціалізованих установ можуть бути фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності. До проведення судових експертиз, крім тих, що проводяться виключно державними спеціалізованими установами, можуть залучатися також судові експерти, які не є працівниками цих установ, за умови, що вони мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України, атестовані та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності [29].

У табл.1.1 нами узагальнені основні права та обов'язки експертів в Україні.

Таблиця 1.1

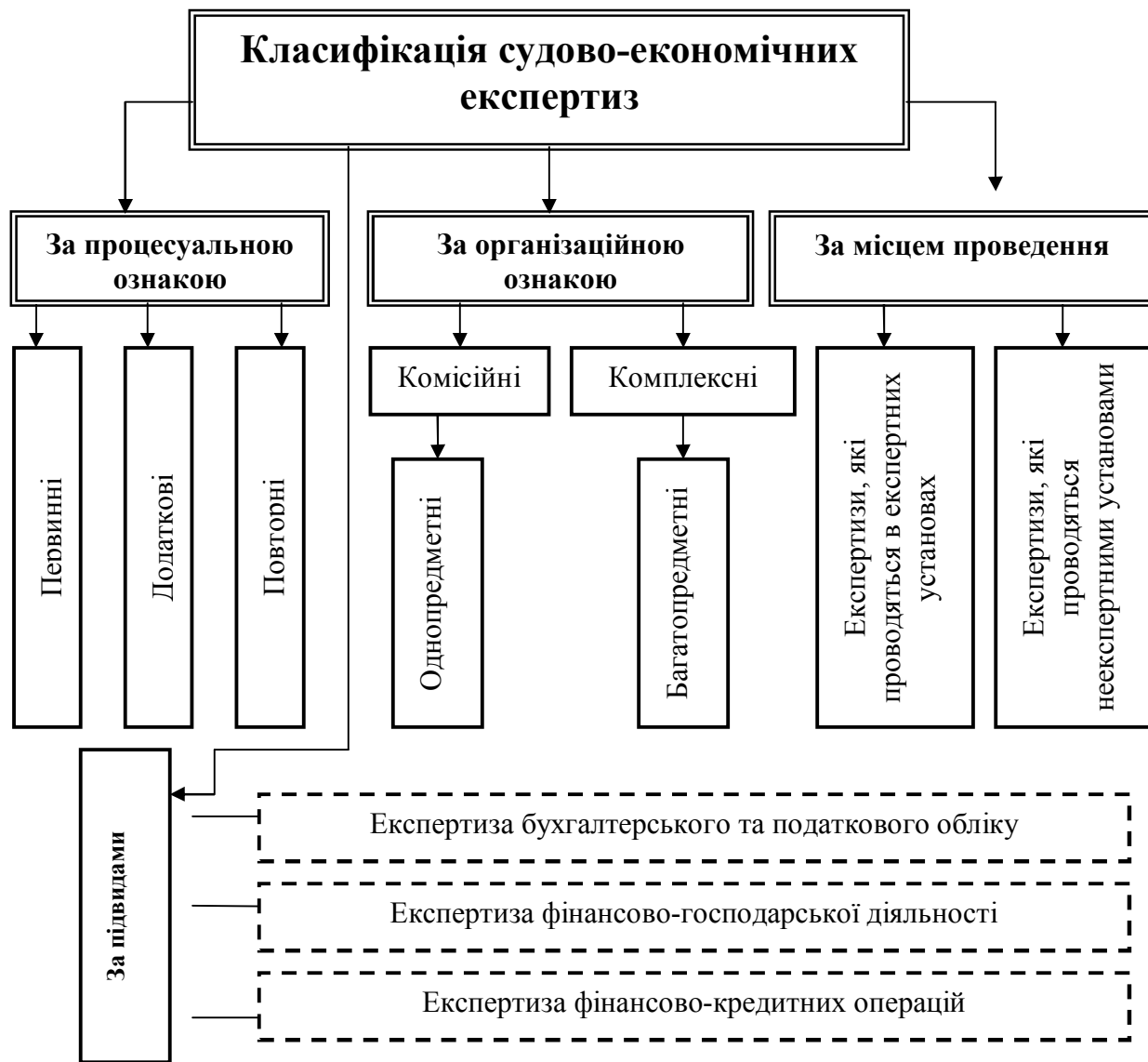
Права та обов'язки судових експертів в Україні

[складено на підставі 29, 40, 48, 100]

Права експертів	Обов'язки експертів
1	2
Ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи і подавати клопотання про надання додаткових матеріалів	Провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок
Вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання	На вимогу особи або органу, які залучили експерта, судді, суду дати роз'яснення щодо даного ним висновку
З дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчо-судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета експертизи	Заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі

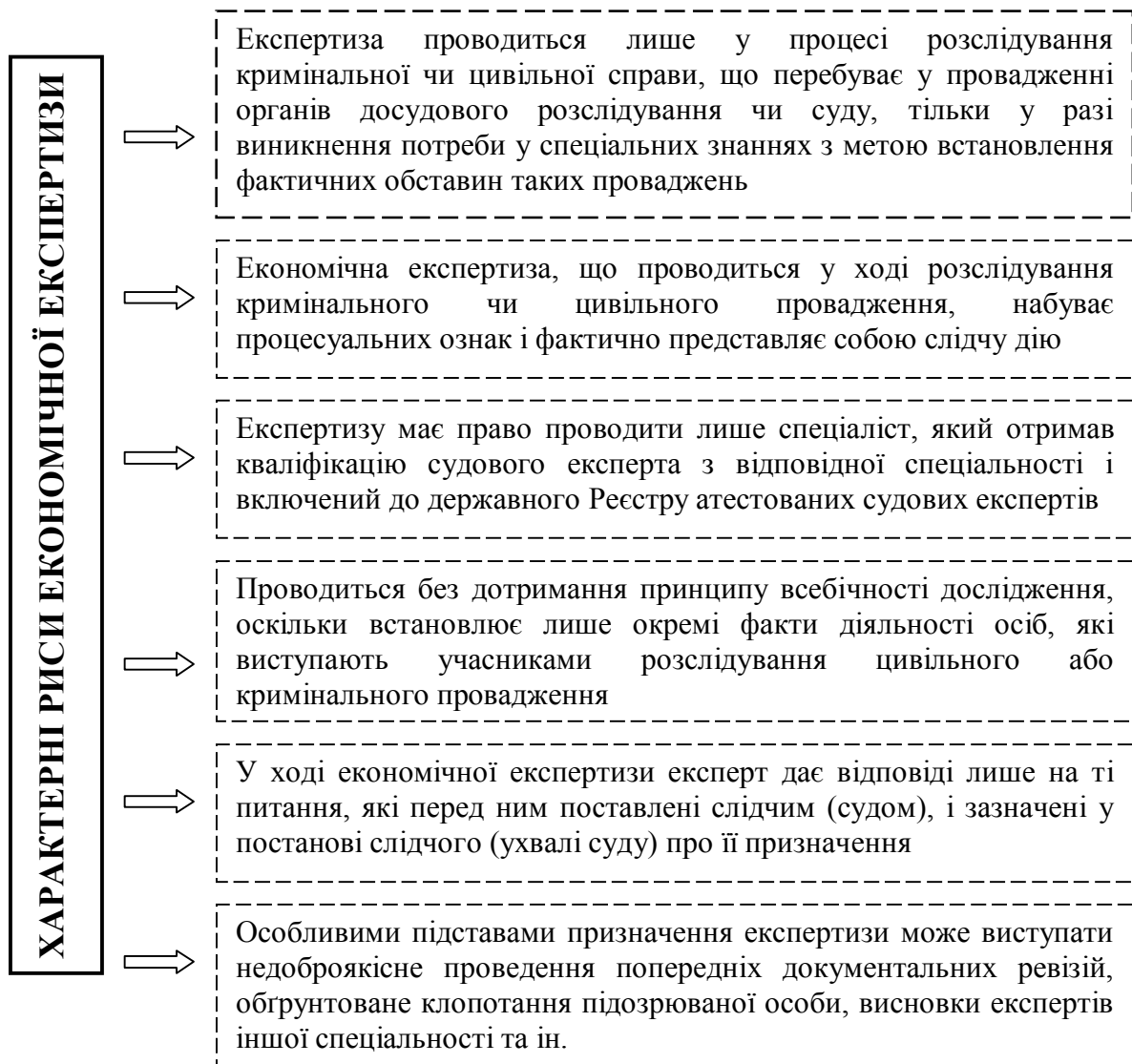
<p>Подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта</p>	<p>Не розголошувати без дозволу сторони кримінального провадження, яка його залучила, чи суду відомості, що стали йому відомі у зв'язку з виконанням обов'язків, або не повідомляти будь-кому, крім особи, яка його залучила, чи суду про хід проведення експертизи та її результати</p>
<p>Одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням</p>	<p>Забезпечити збереження об'єкта експертизи</p>
<p>Проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом</p>	<p>Судовий експерт зобов'язаний за ухвалою суду з'явитись на його виклик і дати мотивований висновок щодо поставлених йому питань</p>
<p>Судовий експерт має право відмовитись від дачі висновку, якщо наданих йому матеріалів недостатньо або якщо він не має необхідних знань для виконання покладеного на нього обов'язку.</p>	<p>Повідомити в письмовій формі органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), про неможливість її проведення та повернути надані матеріали справи та інші документи, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були надані</p>
<p>Відповідно до процесуального законодавства заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів і зразків та вчинення інших дій, пов'язаних із проведенням експертизи</p>	
<p>З дозволу органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), бути присутнім під час проведення процесуальних, виконавчих дій та ставити питання учасникам процесу, що стосуються предмета чи об'єкта експертизи, та проводити окремі дослідження у їх присутності</p>	
<p>У разі незгоди з іншими членами експертної комісії складати окремий висновок</p>	
<p>Викладати письмово відповіді на питання, які ставляться йому під час надання роз'яснень чи показань</p>	
<p>На забезпечення безпеки за наявності відповідних підстав</p>	

На рис.1.1 представлено порядок класифікації судово-економічних експертиз в Україні.



**Рис.1.1 Класифікація судово-економічних експертиз [83, С.799]**

Характерні риси економічної експертизи в Україні представлені на рис.1.2.



**Рис.1.2 Характерні риси економічної експертизи в Україні [9, 20, 23, 45, 56, 83, 84]**

Як зазначає Романів С.Р., поняття економічної експертизи в українському законодавстві чітко не представлено. Зокрема, тут дається визначення категорій «експертиза» і «судова експертиза». Проаналізувавши низку законодавчих актів, ми прийшли до висновку, що трактування поняття «експертиза» є вузькоспеціалізованим і стосується лише деяких сфер діяльності (архітектурна, ветеринарна, будівельна, екологічна та ін.). Про проведення експертизи також згадується у Податковому кодексі України (ПКУ) (ст.82-84). Зокрема, в ПКУ представлені певні умови для проведення експертизи. Однак законодавство, що регулює питання призначення і



проведення експертиз, обмежує коло замовників і виконавців у цій сфері [83, С.800-801]. І як вихід із цього замкнутого кола, Романів С.Р. і Голяш І.Д. пропонують вважати виконання вимог ПКУ можливим тільки у ході проведення економічних досліджень, для призначення яких не вимагається постанова слідчого чи судового органу [83, С.801].

На наш погляд, категорія «економічна експертиза» є більш ширшим і охоплює в основному всі види економічної діяльності господарюючих суб'єктів. Виходячи з цього, ми будемо зміст економічної експертизи розглядати у двох ракурсах : 1) у дослідженні, перевірці, аналізі та оцінці стану всебічної діяльності підприємства; 2) у виявленні факторів, які сприяють вчиненню економічних злочинів і приховуванню їх наслідків.

## **1.2. Нематеріальні активи : їх економічний зміст і класифікація**

На сучасному етапі реформування обліку виникає необхідність у періодичному уточненні та удосконаленні різних економічних категорій і класифікуванні економічних об'єктів, які постійно підлягають змінам. Такі дії доцільно проводити з метою глибшого розуміння та удосконалення обліково-контрольних аспектів різних економічних понять, зокрема і категорії «нематеріальні активи» для повного відображення відповідних даних в системі обліку, управління й ефективного їх використання.

Як зазначають Михайлишин Н. П. і Романів С.Р., протягом останніх років бізнес усе частіше сприймається як головне джерело економічних, соціальних і екологічних проблем. Значною мірою у цьому винні самі компанії, сприймаючи питання формування цінностей дуже обмежено. Вони орієнтуються здебільшого на короткострокову фінансову ефективність. А для того щоб бізнес залишався успішним у довгостроковій перспективі, він повинен створювати цінності не тільки для своїх акціонерів, а й для всього суспільства [63, С.312].

Трактування категорії «нематеріальні активи» у діючій нормативно-правовій базі України представлено у табл.1.2.

Як бачимо з табл.1.2 стовідсоткової однозначності у трактуванні нематеріальних активів не має. Слід зауважити, що така неоднорідність змісту поняття «нематеріальні активи» зумовлена веденням їх обліку за різним спрямуванням.

Таблиця 1.2

Трактування категорії «нематеріальні активи» у чинних нормативно-правових актах України [59, 62, 77]

Нормативно-правовий акт	Визначення	Характерна риса (характеристика)
1	2	3
ПСБО 8 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	<ul style="list-style-type: none"> <li>• немонетарний актив;</li> <li>• немає матеріальної форми;</li> <li>• може бути ідентифікований</li> </ul>
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований	<ul style="list-style-type: none"> <li>• немає фізичної субстанції;</li> <li>• може бути ідентифікований</li> </ul>
Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та може бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації))	<ul style="list-style-type: none"> <li>• немонетарний актив;</li> <li>• немає матеріальної форми;</li> <li>• може бути ідентифікований</li> </ul>
Податковий кодекс України	Нематеріальні активи - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі 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, у тому числі набуті у встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами	<ul style="list-style-type: none"> <li>• об'єкт інтелектуальної власності</li> </ul>

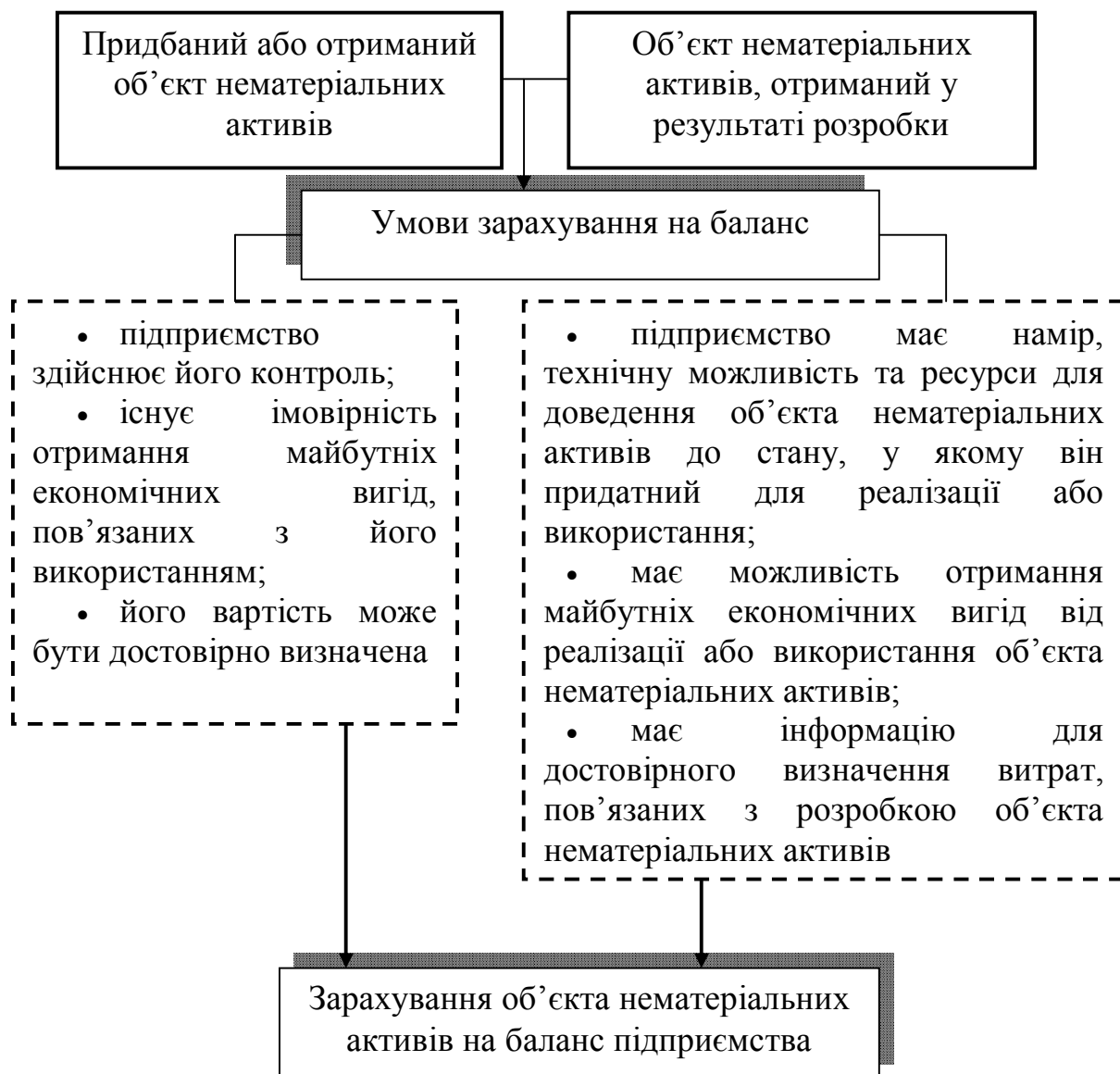
Охарактеризуємо порядок визнання нематеріальних активів більш детально. Відомо, що для того щоб бути в якості активу взагалі, потрібно аби придбане (набуте) право несло в собі потенційні економічні вигоди, тому що так визначається приналежність матеріальних і нематеріальних ресурсів до активів підприємства. Для визнання активу необоротним, потрібно щоб придбане (набуте) право могло бути використане неодноразово або постійно протягом терміну, який перевищує 1 рік або терміну проведення одного операційного циклу, якщо цей цикл є довшим за рік. Наприклад комп'ютерна програма, зарахована до складу нематеріальних активів може бути використана одноразово, але вигоди від неї будуть отримуватися підприємством постійно. У свою чергу, торгова марка використовується постійно і приносить постійні вигоди.

Вищезазначені характерні риси можна віднести і до літературних творів. Наприклад, видавниче підприємство придбало у автора твір з метою його одноразового використання (публікації), іншими словами з метою одноразового отримання економічної вигоди. У цьому випадку таке придбання не є нематеріальним активом, який можна було б зарахувати до складу необоротних активів, адже це звичайне придбання для здійснення одного господарського обороту подібно до того, як відбувається придбання різних матеріалів для виготовлення продукції. У даній ситуації вартість літературного твору (авторський гонорар) слід зарахувати до складу собівартості випуску відповідного видання.

Бувають ситуації коли видавництво придбало у автора твір для багаторазового тиражування на протязі декількох років. У цьому випадку вартість прав на розпорядження цим твором відповідно до власних планів видавництва складатиме вартість нематеріального активу, облік якого ведеться на субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права». Тому вартість такого нематеріального активу поступово переноситиметься на продукцію підприємства, яка була створена на протязі всього терміну дії договору, іншими словами ці права будуть амортизуватися.

Умови зарахування об'єктів нематеріальних активів на баланс представлені на рис.1.3.

Виходячи з цього, нематеріальні активи - це куплені (придбані) права або права, які можна продати (передати). Така особливість нематеріальних активів відрізняє їх від витрат.



**Рис.1.3 Умови зарахування об'єктів нематеріальних активів на баланс [59]**

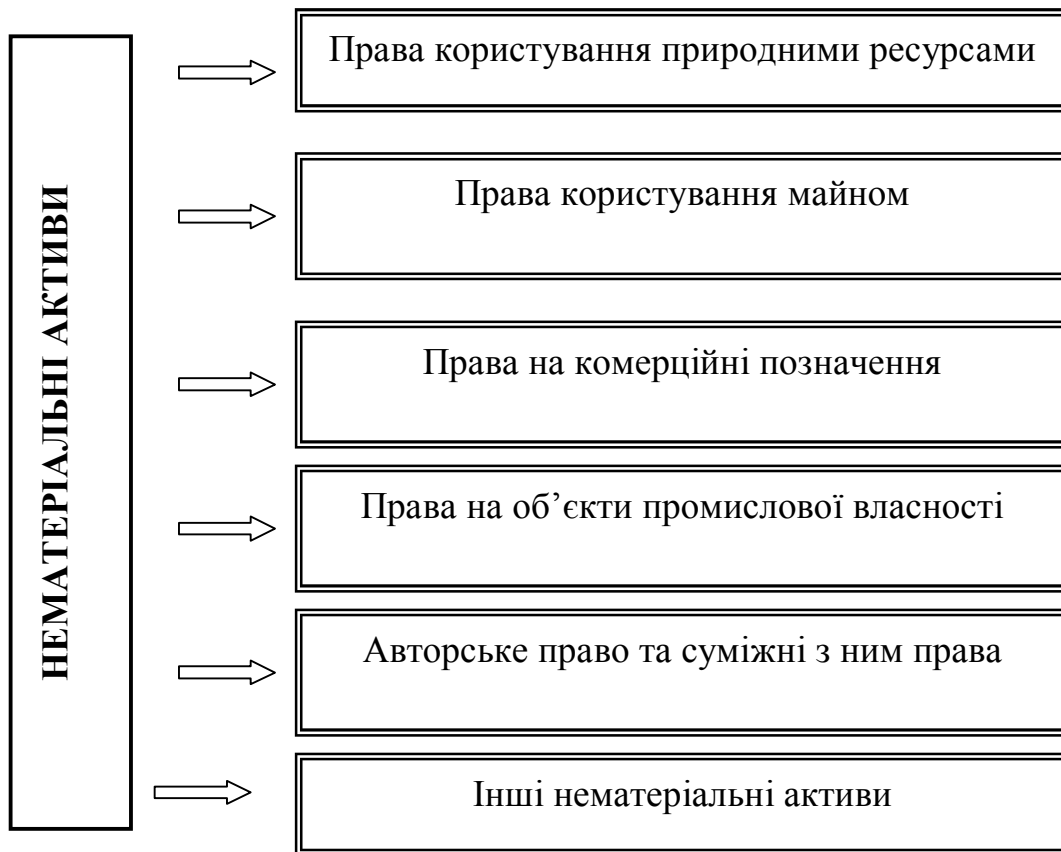
Згідно ПСБО 8 «Нематеріальні активи» не визнаються як нематеріальний актив, а завжди відображаються в складі витрат звітного періоду:

- витрати на рекламу;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на створення підприємства та підготовку його основної діяльності;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань [77].

Можливість придбати у тому числі купити, або можливість передати у тому числі продати – саме це відрізняє нематеріальні активи від витрат. Підкреслимо, що будь-який нематеріальний актив представляє собою певну цінність, а витрати - це вкладення у майбутні вигоди.

В подальшому необхідно розглянути порядок класифікації нематеріальних активів. На рис.1.4 представлено класифікацію нематеріальних активів у розрізі однорідних груп. Така класифікація дозволяє віднести нематеріальні активи до певної групи за правовою ознакою і на основі цього присвоїти їм номер рахунку і субрахунку відповідно.

У ході класифікації нематеріальних активів виходять з того, що група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів. Якщо окремих об'єктів нематеріальних активів у складі групи переоцінених об'єктів нематеріальних активів не можна переоцінити, такий об'єкт відображається за його первісною вартістю, сумою накопиченої амортизації та накопичених витрат від зменшення його корисності [59].



**Рис.1.4 Класифікація нематеріальних активів в Україні [59, 76, 77]**

В подальшому доцільно детальніше охарактеризувати кожен із шести груп нематеріальних активів. Так, облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1. Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо).

2. Права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

3. Права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

4. Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

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) виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо). До літературних, письмових творів наукового, технічного або іншого характеру належать також результати науково-дослідних, пошукових, дослідно-конструкторських, дослідно-технологічних робіт у формі звіту, документації, комплекти конструкторської і технологічної документації (первинні зразки) тощо.

6. Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв, право на використання вигід від скорочення викидів парникових газів тощо) [59].

Слід зазначити, що приналежність нематеріального активу до конкретної класифікаційної групи визначає процедуру їх ідентифікації, у ході проведення якої вимагається відповідне документальне забезпечення (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Документальне забезпечення ідентифікації нематеріальних активів [44, С.138]

Групи нематеріальних активів	Відповідні документи
1	2
Права користування природними ресурсами	Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності
Права користування майном	Договір про надання права власності, виписки з державних реєстрів, які затверджують набуті права власності

Права на комерційні позначення	Свідоцтво про комерційні позначення
Права на об'єкти промислової власності	Патент, свідоцтво про авторство, свідоцтво на корисну модель, договір
Авторське право та суміжні з ним права	Виключне право на авторське видання; авторський, видавничий договори, що дозволяють публічне відтворення чи інше використання творів та ін.
Інші нематеріальні активи	Залежно від виду нематеріального активу

Ідентифікований актив - це придбаний актив, який на дату придбання відповідає наступним критеріям:

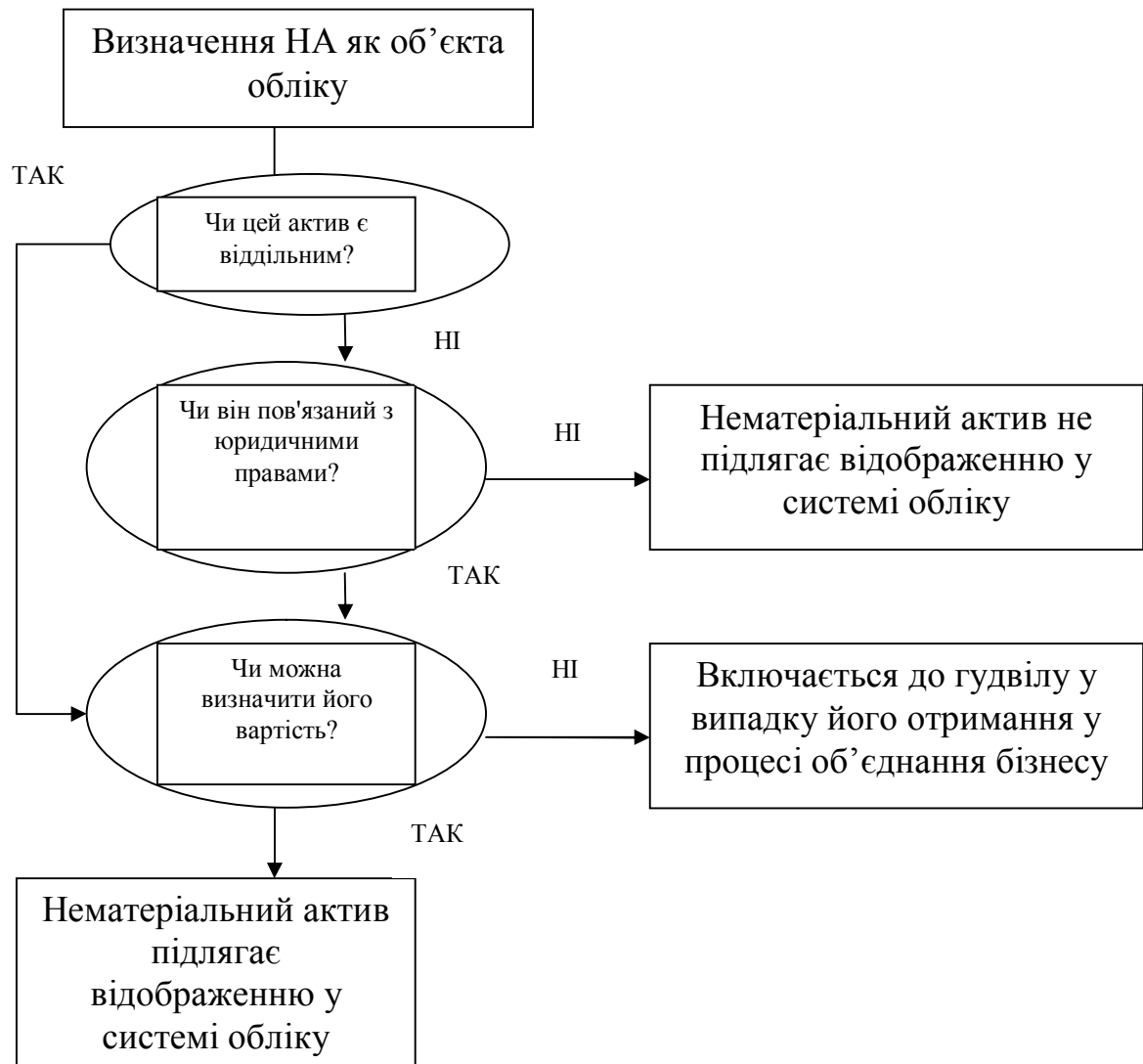
- 1) оцінка активу може бути достовірно визначена;
- 2) в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод.

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства.

Алгоритм ідентифікації нематеріальних активів в обліку представлено на рис.1.5.

Слід зазначити, що нематеріальні активи можуть бути ідентифікованими або неідентифікованими. У склад ідентифікованих нематеріальних активів включаються права на користування : природними ресурсами, майном, комерційними позначеннями, об'єктами промислової власності, авторськими правами, що засвідчується правовстановлюючими документами. До неідентифікованих нематеріальних активів відносяться : внутрішньо генеровані бренди, репутація фірми, лояльність клієнтів, зв'язки з покупцями і постачальниками та ін. Неідентифіковані нематеріальні активи підприємства сприяють підвищенню його вартості, однак у фінансовій звітності не знаходять відображення.





**Рис. 1.5 Алгоритм ідентифікації нематеріальних активів в обліку [53, С.32]**

### **1.3. Особливості оцінки та переоцінки нематеріальних активів підприємства**

Однією з важливих умов, яка характеризує зміст бухгалтерського обліку є відображення його об'єктів в єдиному вимірнику. Оцінка – це реальне відображення дійсної величини господарських засобів, джерел їх утворення і господарських операцій в грошовому виразі. Оцінка нематеріальних активів має бути точною, оскільки її викривлення

сприятиме невірному розрахунку амортизаційних відрахувань, що в результаті зумовлює спотворення реальної суми витрат обігу та прибутку і рівня рентабельності діяльності суб'єкта господарювання.

Як зазначають Івахів Ю.О. і Романів С.Р., ліквідність прийнято вважати спроможністю підприємства перетворювати свої активи у грошові кошти для покриття боргових зобов'язань. Під ліквідністю активу розуміють його здатність трансформуватися у грошові засоби з урахуванням ризику зниження вартості. Ступінь ліквідності визначається тривалістю необхідного для цього часу. Чим він коротший, тим більш ліквідним є актив [38, С.199].

Слід відмітити, що у ході ведення фінансово-господарської діяльності у підприємств все частіше виникають проблеми, які є пов'язані з оцінкою нематеріальних активів, узагальнені на рис.1.6.



**Рис. 1.6 Обставини, що зумовлюють оцінку вартості нематеріальних активів [1, с.30]**

У табл.1.4 представлені основні види вартості нематеріальних активів.

В подальшому розглянемо детальніше кожен із видів вартості нематеріальних активів.

Так, придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка є їх собівартістю, і визначається з урахуванням способу отримання цих активів суб'єктом господарювання.

У склад первісної вартості придбаного нематеріального активу включається ціна (вартість) придбання (за мінусом отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Витрати на сплату процентів за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, які були придбані (створені) повністю або частково за рахунок кредиту банку. Фінансові витрати включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів у порядку, визначеному ПСБО 31 «Фінансові витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №415.

Таблиця 1.4

Види вартості нематеріальних активів у системі обліку [59, 77]

Вид вартості	Характеристика
1	2
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість нематеріальних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) нематеріальних активів
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Переоцінена вартість	Вартість нематеріальних активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації/ліквідації нематеріальних активів після закінчення строку їх корисного використання / експлуатації, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем/ліквідацією

Амортизаційна вартість	Первісна або переоцінена вартість нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість нематеріального активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Залишкова вартість	Різниця між первісною/переоціненою вартістю нематеріального активу і сумою його накопиченої амортизації

Первісна вартість об'єкта нематеріального активу, придбаного внаслідок обміну на подібний об'єкт, рівняється залишковій вартості переданого об'єкта нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, виступає його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну [50, С.46].

У разі безоплатного отримання об'єкта нематеріальних активів первісною вартістю такого об'єкта є його справедлива вартість на дату отримання з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його отриманням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням. Справедлива вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює поточній ринковій вартості, а за відсутності такої вартості - оціночній вартості, яку підприємство сплатило б за цей об'єкт у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації. Такою інформацією може бути, зокрема, експертна оцінка суб'єкта оціночної діяльності [59].

За справедливою вартістю оцінюються нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств.

Первісну вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, яка сплачується загальною сумою, слід визначати шляхом розподілу сплаченої

суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів (паушальні платежі). Під паушальним платежем слід розуміти платіж, розмір якого не залежить від показників корисності придбання (обсягів виробництва, дохідності тощо) або від вартості окремо взятих активів, придбаних разом. Паушальний платіж - платіж за придбання підприємства як цілісного майнового комплексу. У цьому випадку покупець не може знати, скільки коштує кожен окремий актив підприємства, яке купується. Найчастіше паушальним платежем вважають платіж, здійснений у результаті придбання певної групи активів, коли кожен з придбаних об'єктів повинен оцінюватися окремо. У таких випадках вартість придбання розподіляється між окремими одиницями придбаних активів пропорційно до ринкових цін на ці активи.

*Умовний приклад.* У разі придбання двох різних об'єктів нематеріальних активів, оплачених однією загальною сумою (візьмемо, наприклад, 85000 грн.), визначається, які суми могли б бути сплаченими за ці нематеріальні активи у разі придбання цих нематеріальних активів поодиночі. Припустимо, що ринкова вартість цих активів 55000 грн. і 45000 грн. відповідно. Для розподілу паушальної вартості (суми, сплаченої за їх придбання разом, - 85000 грн.) виконується розрахунок, представлений у табл. 1.5.

Таблиця 1.5.  
Порядок розподілу паушальної вартості нематеріальних активів

Придбані об'єкти нематеріальних активів	Ринкова вартість	Частки вартості	Розподілена паушальна ціна
Об'єкт А	55000	55,0 %	46750
Об'єкт Б	45000	45,0 %	38250
Разом	100000	100%	85000

Отже, об'єкт А нематеріальних активів буде прийнято до обліку за вартістю 46750 грн., а об'єкт Б - 38250 грн.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

У разі отримання об'єкта нематеріальних активів в результаті об'єднання підприємств такий об'єкт оцінюється за його справедливою вартістю. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачена за кілька об'єктів нематеріальних активів загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням такого об'єкта і підвищенням його можливостей та строку корисного використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від його використання.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів зазначається, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих об'єктів нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. За відсутності активного ринку переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності [59].

У випадку переоцінки окремого об'єкта нематеріальних активів переоцінюються всі інші об'єкти тієї групи, до якої належить цей нематеріальний актив.

Слід зазначити, що для визначення переоціненої первісної вартості і переоціненої нагромадженої амортизації нематеріального активу слід перемножити первісну вартість, накопиченої амортизації на індекс переоцінки. Для розрахунку індексу переоцінки необхідно поділити справедливу вартість об'єкта, який треба переоцінити, на його залишкову вартість.

При залишковій вартості нематеріального активу рівній нулю переоцінену залишкову вартість визначають шляхом додавання справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості, але без зміни суми акумульованої амортизації нематеріального активу.

Після переоцінки нематеріальних активів нові дані заносяться до інвентарної картки обліку об'єкта нематеріальних активів.

Суму дооцінки залишкової вартості нематеріального активу слід відобразити у складі додаткового капіталу, а суму уцінки – включити у склад витрат звітного періоду.

У випадку вибуття раніше переоціненого нематеріального активу перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта слід включити до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

В подальшому інформацію про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок нематеріального активу, що відображаються у складі нерозподіленого прибутку заносяться до інвентарної картки обліку об'єкта нематеріальних активів.

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що підприємство повинно самостійно вирішувати питання про проведення / не проведення переоцінки нематеріальних активів. Всі витрати, пов'язані з переоцінкою, несе підприємство і тому воно може самостійно вибрати найбільш економічно ефективно для нього рішення стосовно такої переоцінки.

## РОЗДІЛ 2

### ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

#### **2.1. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами**

Виходячи з того, що у нематеріальних активів відсутня матеріальна форма, для їх ідентифікації важливого значення набуває документ, що підтверджує існування конкретного об'єкта нематеріальних активів, а саме:

- право користування землею приймається на облік на підставі оформленої відповідно до чинного законодавства документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку;
- право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами;
- підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір уступки, зареєстрований належним чином;
- геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів та ін.

Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [59] введення в господарський оборот об'єктів інтелектуальної власності, їх інвентаризація, виведення (списання) з господарського обороту та ведення аналітичного обліку оформлюється типовими формами первинного обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732, зареєстрованими у Міністерстві юстиції України 14.12.2004 р. за №1580/10179.

У чинному законодавстві України зазначається, що визнання об'єкта нематеріальних активів здійснюється на підставі оформленого первинного документа, у якому вказуються такі реквізити як : його найменування,



характеристика (опис), порядок і строк його корисного використання, первісна вартість, дата придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт нематеріальних активів.

Слід зазначити, що типовими формами первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів є наступні :

- 1) НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 2) НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 3) НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 4) НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Уточнимо, що для ведення аналітичного обліку та оформлення операцій з іншими нематеріальними активами підприємство застосовує ці типові форми первинного обліку із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів.

Важливо підкреслити, що документальне оформлення надходження нематеріальних активів на підприємство залежить від способу їх створення - створені вони силами підприємства чи придбані у інших юридичних або фізичних осіб.

Способи надходження і вибуття нематеріальних активів узагальнені нами на рис.1.1.

Діюче законодавство України встановило перелік типових форм для первинного обліку нематеріальних активів, які мають використовуватися на підприємствах і організаціях всіх форм власності України. До таких документів відносяться наступні:



**Рис. 2.1 Способи надходження і вибуття нематеріальних активів**

1. Журнал реєстрації заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки).

У такому журналі реєструють всі заявки на об'єкти інтелектуальної власності, що були створені на підприємстві / організації в результаті виконання службових обов'язків або за дорученням роботодавця. Слід зазначити, що реєстрацію проводять в день надходження у відповідний відділ підприємства письмового повідомлення про створений об'єкт промислової власності.

2. Журнал реєстрації використаних об'єктів промислової власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків).

У цьому журналі реєструють винаходи, корисні моделі, промислові зразки, використані у власному виробництві по власних патентах, по придбаних ліцензіях, а також винаходи і промислові зразки, використані по авторських свідоцтвах. При цьому винахід у вигляді того або іншого технологічного способу випуску продукції називають використаним з моменту його застосування у виробничому процесі. Після експериментальної перевірки винаходи, корисні моделі і промислові зразки, які були визнані придатними для промислової експлуатації, називаються використаними з дати передачі зразка, партії або серії в експлуатацію.

### 3. Заявка на раціоналізаторську пропозицію.

Така заявка передається у письмовій формі у відповідні відділи господарюючого суб'єкта, до яких має відношення раціоналізаторська пропозиція. У місячний строк з дня надходження заявки на раціоналізаторську пропозицію повинно бути прийняте рішення щодо визнання пропозиції раціоналізаторською або про її відхилення відповідно. Підприємство має право самостійно розробляти порядок розгляду заявки на раціоналізаторську пропозицію і прийняття відповідного рішення.

### 4. Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій.

У цьому журналі здійснюється реєстрація заявок на раціоналізаторські пропозиції і їх практичне втілення.

Комісія підприємства на кожен об'єкт нематеріальних активів складає в одному екземплярі Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. У даному акті зазначаються наступні реквізити:

1. договір на використання майнових прав інтелектуальної власності;
2. ліцензійний договір;
3. дата акта приймання-передачі об'єкта нематеріальних активів;
4. документи (довідки), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання;

5. вартість і строк корисного використання;
6. відповідальна особа за використання об'єкта.

При складанні Акта комісія має пересвідчитися у наявності документів, ідентифікуючих об'єкт нематеріального активу, який уводиться у експлуатацію на підприємстві.

Формуючи первинні документи про витрати на об'єкт нематеріальних активів, який отримали у результаті розробки треба мати на увазі, що вони мають містити інформацію про зміст витрат (зокрема врахувати виконання робіт зі створення нематеріального активу і витрачання матеріальних цінностей на його створення), кількісні і вартісні показники даних витрат, підписи відповідальних осіб.

Бухгалтерією підприємства на кожен об'єкт нематеріальних активів на основі даних Акта введення в господарський оборот, заводиться Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Слід відмітити, що в одній інвентарній картці можна також вести аналітичний облік групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що вводяться (надійшли) в експлуатацію в одному календарному місяці та закріплюються за однією відповідальною особою.

Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів комісією оформляється процес списання (ліквідації, вибуття) об'єкта нематеріальних активів. Такий акт складається у двох примірниках на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів.

Для відображення на рахунках обліку інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах щодо операцій з нематеріальними активами, рекомендовано застосовувати такі реєстри синтетичного та аналітичного обліку як:

- журнал-ордер №13 при журнально-ордерній формі і журнал №4 при журнальній формі;
- відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій;

- відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів;
- відомість 4-м.

Основними регістрами для ведення обліку операцій з нематеріальними активами виступають такі як :

- для аналітичного обліку нарахування амортизації (зносу), реєстрації надходження, вибуття, зміни вартості та інших операцій форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахування амортизації (зносу) за рік»;
- для аналітичного обліку протягом звітного періоду придбання (утворення) нематеріальних активів, для відображення інформації щодо їх переоцінки, зменшення і відновлення корисності, вибуття нематеріальних активів використовується відомість 4.3 [12, 13, 16, 50, 54].

В подальшому представимо порядок документування процесу інвентаризації нематеріальних активів.

Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. №69 регламентує порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів та оформлення її результатів [39].

При інвентаризації об'єктів нематеріальних активів слід пам'ятати, що їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими підтверджуються відповідні права. Так, інвентаризаційна комісія з метою ідентифікації об'єктів нематеріальних активів перевіряє наявність та дієвість документів, що засвідчують правомірність набуття прав власності і прав використання об'єктів інтелектуальної власності. До таких документів відносяться патенти, свідоцтва, дипломи, ліцензії, договори та ін.

Ідентифіковані під час інвентаризації об'єкти нематеріальних активів інвентаризаційною комісією підприємства заносяться до Інвентаризаційного опису (типова форма №НА-4).

Якщо ж виявлені інвентаризаційною комісією об'єкти нематеріальних активів, невідображені в обліку, тоді вони заносяться до інвентаризаційного опису із зазначенням таких реквізитів як : найменування і характеристика об'єкта, його первісна вартість і сума нагромадженої амортизації, дата придбання і строк корисного використання. При цьому одночасно комісія має скласти Акт введення в господарський оборот об'єктів нематеріальних активів. Крім того, виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти нематеріальних активів як такі, що невідображені в системі обліку, вписуються у порівняльну відомість.

Відштовхуючись від практики ведення аналітичного обліку основних засобів, для обліку нематеріальних активів доцільно використовувати реєстраційну картку, яка виписується бухгалтерією на підставі актів приймання-передачі нематеріальних активів та інших документів (свідоцтв, ліцензій тощо).

Кожній реєстраційній картці бухгалтерією слід присвоїти індивідуальний номер. Нумерувати реєстраційні картки зручно за порядковою системою. З метою забезпечення однозначності у присвоєнні карткам реєстраційних номерів підприємства повинні завести спеціальний журнал реєстрації карток обліку нематеріальних активів. Основними реквізитами цього журналу виступають такі як : номер реєстраційної картки, назва об'єкта нематеріальних активів, дата реєстрації, примітки.

Усі реєстраційні картки зберігаються в бухгалтерії підприємства у спеціальних коробках згідно класифікатора нематеріальних активів у розрізі окремих груп, класів та відповідальних осіб за їх використання.

Оскільки на досліджуваному підприємстві практикується комп'ютеризована обробка даних, то журнал обліку реєстраційних карток з обліку нематеріальних активів не заводиться, а його заміняють підшиті у папки відповідні машинограми.

## **2.2. Методика обліку наявності та руху нематеріальних активів підприємства**

Основні засади бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [77] і Методичними рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [59], а в окремих випадках з метою правильного розуміння економічної сутності нематеріальних активів і належної організації їх обліку доцільно звернутися до відповідних статей МСБО 38 «Нематеріальні активи» [62].

Згідно Інструкції №291 [75] для обліку нематеріальних активів призначений синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи», в розрізі шести субрахунків, призначених для організації обліку нематеріальних активів за відповідними їх групами.

За дебетом рахунка 12 відображаються операції з придбання або отримання внаслідок розробки від фізичних або юридичних осіб нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом рахунка 12 фіксується вибуття нематеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від їх використання та сума уцінки таких нематеріальних активів.

Субрахунки до рахунку 12 та приклади нематеріальних активів, які формують групи обліку нематеріальних активів представлені на рис.2.2.

Для організації обліку витрат підприємства на придбання нематеріальних активів або їх створення власними силами використовують синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», за дебетом якого відображається збільшення понесених витрат на придбання або створення нематеріальних активів, а за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо).



**Рис.2.2 Субрахунки для обліку нематеріальних активів [75]**

Для синтетичного обліку нарахування амортизації нематеріальних активів використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Продемонструємо на цифровому матеріалі порядок відображення в обліку операцій з нематеріальними активами.



**Приклад.** Підприємство А отримало до статутного фонду від учасника об'єкт інтелектуальної власності - спеціалізовану комп'ютерну програму, оцінену у 80000 грн. При введенні в експлуатацію строк корисного використання об'єкта визначено тривалістю 8 років.

З метою розвитку мережі підприємство А надало право на невиключне використання програми трьом іншим підприємствам Б, В, Д строком на 4 роки за плату.

Проте через рік угоду з підприємством Д було розірвано, внаслідок чого підприємство А визнало зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів в сумі 15000 грн.

Після укладення угоди з підприємством Е на використання програми строком на 2 роки підприємство А визнало відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів на 10000 грн.

Узагальнимо у табл.2.1. операції з обліку нематеріальних активів.

Таблиця 2.1

Відображення в системі обліку операцій з нематеріальними активами [75]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Отримано спеціалізовану комп'ютерну програму як внесок до статутного фонду	154	46	80000
2	Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	125	154	80000
3	Нараховано амортизацію (умовно)	91	133	1000
4	Нараховано доходи від плати за використання нематеріального активу (умовно)	373	703, 719	4200
5	Відображено суму ПДВ	703, 719	641/ПДВ	700

продовження табл.2.1

1	2	3	4	5
6	Отримано від користувачів на поточний рахунок плату за користування нематеріальним активом	311	373	3500
7	Відображено зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів	972	133	15000
8	Відображено відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів	133	742	10000

Слід зазначити, що придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс суб'єкта господарювання за первісною вартістю.

Нематеріальні активи можуть бути створені господарським способом і відображатися в обліку так (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Відображення в системі обліку операцій зі створення нематеріальних активів господарським способом [75]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Вартість матеріалів, використаних для створення нематеріального активу	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	20 «Виробничі запаси»
2	Заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

продовження табл..2.2

1	2	3	4
3	Відрахування на соціальні заходи	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	65 «Розрахунки за страхування»
4	Інші прямі витрати безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріального активу	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	13 «Знос (амортизація)» нематеріальних активів, 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
5	Введення в господарський оборот створеного підприємством нематеріального активу	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»

Нематеріальні активи можуть надходити на підприємство як внесок до статутного капіталу. При формуванні статутного капіталу товариства відповідно до засновницьких документів в бухгалтерському обліку робиться запис за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» та кредиту рахунка 401 «Статутний капітал» на загальну суму зареєстрованого статутного капіталу. Отримання від учасника об'єкта нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу засновником відображаються в бухгалтерському обліку за дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал» за справедливою вартістю, узгодженою засновниками.

Порядок відображення додаткових витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням нематеріальних активів та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням має такий вигляд :

Дебет 154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхування», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати».

Відвантаження суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат в обліку має такий вигляд :

Дебет 641 «Розрахунки за податками»

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

А далі включення цих витрат у вартість нематеріальних активів:

Дебет 12 «Нематеріальні активи»

Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Іншим шляхом надходження нематеріальних активів на підприємство є їх безоплатне отримання.

Бухгалтерські проводки з обліку безоплатно одержаних нематеріальних активів представлені в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проводки з обліку безоплатно одержаних нематеріальних активів [75]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Оприбуткування безоплатно отриманого нематеріального активу	12 «Нематеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані нематеріальні активи»
2	Відображення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті за операцією з безоплатного одержання нематеріального активу (за наявності поточного податку на прибуток)	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	641 «Розрахунки за податками»

Нематеріальні активи можуть надходити на підприємство в результаті проведеної їх інвентаризації (табл.2.4).

Бухгалтерські проводки з обліку нематеріальних активів за результатами інвентаризації [75]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Оприбуткування за результатами інвентаризації раніше неврахованих на балансі нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	746 «Інші доходи»
2	Оприбуткування за результатами інвентаризації нематеріальних активів, що створені за рахунок коштів цільового фінансування або належать державі та не були враховані в балансі	12 «Нематеріальні активи»	69 «Доходи майбутніх періодів»
3	Оприбуткування за результатами інвентаризації нематеріальних активів, що були отримані підприємством безоплатно	12 «Нематеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані нематеріальні активи»
4	Оприбуткування за результатами інвентаризації розробок :		
	- щодо розробок, виконаних за рахунок власних коштів підприємства	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	746 «Інші доходи»
	- щодо розробок, виконаних за рахунок коштів цільового фінансування	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	69 «Доходи майбутніх періодів»
	- щодо розробок, виконаних за рахунок безоплатно одержаних коштів	154 «Придбання (створення нематеріальних активів)»	424 «Безоплатно одержані нематеріальні активи»

Нематеріальний актив підлягає списанню з балансу в разі його вибуття або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання.

Слід пам'ятати, що у разі вибуття нематеріального активу: його балансова вартість виключається з активу балансу, а фінансовий результат визначається як різниця між сумою чистих надходжень від продажу (чи іншого вибуття) нематеріального активу, та його балансовою вартістю і відображається у звіті про фінансові результати.

Бухгалтерські проводки з обліку безоплатно переданих нематеріальних активів представлені в табл.2.5.

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проводки з обліку безоплатно переданих нематеріальних активів

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Списання суми нагромадженої амортизації безоплатно переданого нематеріального активу	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
2	Списання залишкової вартості безоплатно переданого об'єкта нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
3	Визнання податкового зобов'язання з ПДВ за операцією з безоплатної передачі об'єкта нематеріальних активів	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»

В подальшому представимо відображення в обліку операцій з реалізації об'єктів нематеріальних активів за допомогою таких записів як:

1) включено об'єкт нематеріальних активів до групи вибуття:

- на суму накопиченої амортизації:

Д-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

К-т 12 «Нематеріальні активи»;

- на суму залишкової вартості:

Д-т 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

К-т 12 «Нематеріальні активи»;

2) реалізовано об'єкти групи вибуття:

- на продажну вартість:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

- податкове зобов'язання з ПДВ:

Д-т 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

К-т 641 «Розрахунки за податками»;

- балансова вартість групи вибуття:

Д-т 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

К-т 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Узагальнимо бухгалтерські проводки з обліку ліквідації нематеріальних активів:

1) списання нематеріальних активів як таких, що не відповідають критеріям визнання активом:

- сума накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів нематеріальних активів:

Д-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

К-т 12 «Нематеріальні активи»;

- списана залишкова вартість ліквідованих об'єктів нематеріальних активів:

Д-т 976 «Списання необоротних активів»

К-т 12 «Нематеріальні активи»;

2) включення до фінансового результату витрат, пов'язаних із ліквідацією нематеріальних активів:

К-т 79 «Фінансові результати»;

К-т 976 «Списання необоротних активів».

### **2.3. Порядок нарахування амортизації нематеріальних активів**

У Вікіпедії зазначається, що амортизація нематеріальних активів (англ. amortization) - це поступове списання початкової вартості нематеріальних активів, таких як ціна фірми, роялті або патенти.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при зарахуванні на баланс нематеріальних активів.

Важливо, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До таких нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання необхідно віднести такі, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів від використання цих нематеріальних активів.

Визначаючи строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід врахувати такі умови як:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків використання нематеріального активу;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства [91, 92].



Фактори впливу на зменшення терміну корисного використання нематеріальних активів нами узагальнені на рис.2.3.



**Рис.2.3 Фактори впливу на зменшення терміну корисного використання нематеріальних активів [53, С.145]**

Податковим кодексом України [76] визначено такі строки нарахування амортизації нематеріальних активів (табл.2.6).

Як бачимо з табл.2.6 в деяких групах нематеріальних активів (четверта і п'ята) зазначено мінімальний строк, протягом якого нараховується амортизація: відповідно не менш як 5 років та не менш як 2 роки. Слід відзначити, що якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, тоді такий строк експлуатації становить 10 років. У П(С)БО 8 також зазначено, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Одночасно у П(С)БО 8 зазначено, що підприємство може застосовувати строки корисного використання нематеріальних активів, встановлені податковим законодавством [77]. Така неконкретність викликає багато питань у бухгалтерів.

## Строки нарахування амортизації груп нематеріальних активів [76]

Група нематеріальних активів	Строки нарахування амортизації
<b>Група 1</b> - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	відповідно до правовстановлюючого документа
<b>Група 2</b> - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа
<b>Група 3</b> - 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. Строк дії права користування - відповідно до правовстановлюючого документа	відповідно до правовстановлюючого документа
<b>Група 4</b> - 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 - відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
<b>Група 5</b> - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
<b>Група 6</b> - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

У випадку, коли відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Слід зазначити, що на зазначені у табл.2.6 строки корисного використання нематеріальних активів слід звертати увагу та використовувати їх для нарахування амортизації за податковим методом тим платникам податку на прибуток, які у разі отримання річного обсягу доходів понад 20 млн. грн. зобов'язані застосовувати податкові різниці або які самостійно вирішили використовувати їх для коригування визначеного фінансового результату за правилами бухгалтерського обліку.

У ПСБО 8 «Нематеріальні активи» конкретних строків використання нематеріальних активів не представлено. Тому таке рішення приймається самостійно самим підприємством обов'язково із врахуванням вимог ПСБО 8 (п.26) [77]. Даний стандарт також надає право суб'єктам господарювання нараховувати амортизацію у бухгалтерському обліку, застосовуючи строки корисного використання нематеріальних активів, встановлених Податковим кодексом України [76].

Практика свідчить, що амортизація нематеріальних активів нараховується в основному прямолінійним методом. У П(С)БО 8 зазначено, що метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу [77].

На рис.2.4 представлені варіанти визначення строку корисного використання та норм амортизації об'єктів нематеріальних активів.

В Україні згідно з податковим законодавством [76], так і П(С)БО 8 [77] передбачене застосування п'яти методів нарахування амортизації нематеріальних активів, якщо їх застосування є доцільним.



**Рис.2.4 Варіанти визначення строку корисного використання та норм амортизації нематеріальних активів**

Так, у ст.14.2 Податкового кодексу України зазначається, що амортизація основних засобів (нематеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійний, коли річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта нематеріального активу;
- 2) зменшення залишкової вартості, коли річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості, коли річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок

звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

4) кумулятивний, коли річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. При цьому кумулятивний коефіцієнт розраховують шляхом ділення кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта нематеріального активу, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничий, коли місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації. При цьому виробнича ставка амортизації розраховується шляхом ділення вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта нематеріального активу [76].

При неможливості визначення умов отримання майбутніх економічних вигід перевагу слід віддавати прямолінійному методу. Як бачимо, законодавство України надає багато можливостей для планування амортизаційних відрахування з нематеріальних активів. Як зазначають Великий Ю.В. і Ляховець О.О., відмінності в амортизаційній політиці підприємств одного виду економічної діяльності сприятимуть погіршенню конкурентних переваг одного з них, але в той же час надаватимуть більше альтернатив для покращення фінансового становища компаній [14].

В подальшому на умовному цифровому прикладі продемонструємо порядок нарахування амортизації нематеріального активу за допомогою прямолінійного і виробничого методів.

Ми виходили з того, що прямолінійний метод є найбільш поширений для активів цієї категорії. Виробничий метод є найбільш раціональним тоді, коли використання нематеріального активу прямо пов'язане із випуском продукції конкретного виду.

У ході реалізації прямолінійного методу сума амортизації розраховується на основі терміну корисного використання нематеріального

активу. Згідно з ПСБО 8 якщо існує неможливість визначення цього терміну, тоді норма амортизаційних відрахувань встановлюється на рівні терміну 20 років, проте не більше строку діяльності даного підприємства [77].

Приклад 1. Підприємство встановило термін корисного використання нематеріального активу – 4 роки. Вартість нематеріального активу дорівнює 48000 грн. Звідси, річна сума амортизації становить буде становити  $48000 : 4 = 12000$  грн., а місячна сума :  $12000 : 12 = 1000$  грн.

Слід зазначити, що у порівнянні з прямолінійним методом виробничий метод не передбачає розрахунку річної суми амортизації нематеріального активу. Виробничий метод стосується тих активів, основним фактором у зношенні яких є періодичність їх використання. До таких нематеріальних активів відносяться права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права. Так прямо взаємопов'язані з нарахуванням амортизації нематеріальних активів обсяги виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), обсяги випуску (тиражування) компакт-дисків, відеокасет і друкованих видань.

Приклад 2. Підприємство запланувало використати нематеріальний актив (з установленим терміном використання 5 років і вартістю 45000 грн.) при випуску 25000 одиниць продукції. Фактично у першому році вироблено 7000 одиниць, у другому – 8000, у третьому – 6000, у четвертому – 4000.

Сума нарахованої амортизації становитиме:

- у першому році –  $45000 : 25000 \times 7000 = 12600$  грн.;

- у другому році -  $45000 : 25000 \times 8000 = 14400$  грн.;

- у третьому році -  $45000 : 25000 \times 6000 = 10800$  грн.;

- у четвертому році -  $45000 : 25000 \times 4000 = 7200$  грн.

Слід зазначити, що нараховуватися амортизація починається з місяця наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється, починаючи з місяця, який є наступним за місяцем вибуття нематеріального активу.

Важливо уточнити, що термін експлуатації та метод амортизації нематеріального активу оцінюються на кожен дату балансу на предмет відповідності новим умовам його використання. У випадку очікування зміни активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод у наступному періоді, в кінці звітного періоду мають бути переглянуті термін корисного використання нематеріального активу і метод його амортизації. А далі нарахування амортизації, із врахуванням нового строку корисного використання і нового методу, починається з місяця, який є наступним за місяцем змін.

Відображення в обліку нарахованої амортизації нематеріального активу здійснюється на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Нарухування амортизації відображається за кредитом субрахунку 133, а списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації за дебетом субрахунку 133 [75].

В подальшому представимо основні бухгалтерські проводки з обліку нарахування амортизації нематеріальних активів:

1) віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання нематеріального активу (у випадку використання тільки рахунків класу 9):

Дебет 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

2) включення витрат на амортизацію до вартості певного нематеріального активу (нарахування амортизації на нематеріальний актив, який використовується у ході виконання робіт, пов'язаних з капітальними інвестиціями):

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

3) при застосуванні рахунків класу 8 запис з нарахування амортизації матиме вигляд:

Дебет 833 «Амортизація нематеріальних активів»

Кредит 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Кредит 833 «Амортизація нематеріальних активів».

#### **2.4. Особливості обліку нематеріальних активів : зарубіжний досвід**

Практика свідчить, що в даний час багато українських підприємств більш детально ознайомлюються з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), при цьому часто вживаючи терміни саме із МСФЗ. На нашу думку, розпочинати ведення бухгалтерського обліку за новими нормами звичайно простіше, якщо вони уже порівняні із зарубіжними відомими та апробованими.

Тому при розкритті даного питання дипломної роботи особливу увагу нами буде приділено особливостям обліку нематеріальних активів у зарубіжних країнах.

Загальновідомо, що порядок формування інформації про нематеріальні активи (НА) регулюється положеннями МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [104]. Виходячи із трактування нематеріальних активів у МСБО 38, їх основною особливістю порівняно з іншими необоротними активами є відсутність матеріальної форми. До нематеріальних активів належать різноманітні права, розробки, які можуть приносити економічну вигоду



підприємству. Проте ідентифікація та визнання нематеріальних активів зумовлює деякі труднощі. Цікавим є той факт, що у МСБО 38 підходи до визнання нематеріальних активів і основних засобів є однаковими. Це означає, що їх оцінка може бути достовірно визначена і отримання економічних вигід від використання складових нематеріальних активів гарантоване.

Згідно МСБО 38, нематеріальний актив - це немонетарний актив, який можна ідентифікувати без фізичної субстанції, що утримується для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг, а також для передачі в оренду іншим сторонам чи для адміністративних цілей [104].

Згідно п.12 МСБО 38 важливою є ідентифікація таких нематеріальних активів сформульована наступним чином : 1) актив може бути відокремлений або його можна відділити від підприємства і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, має суб'єкт господарювання такий намір чи ні; 2) актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від підприємства або ж від інших прав та зобов'язань [104].

Ми встановили, що розбіжностей щодо трактування категорії «нематеріальний актив» у більшості зарубіжних країн нема. Підставами для віднесення активу до нематеріального є: відсутність матеріальної форми (фізичної субстанції), можливість ідентифікації, довгостроковість використання та здатність приносити дохід. За такими ж критеріями визнається нематеріальний актив і згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи» [104].

Принципи GAAP (американська система бухгалтерського обліку) розглядають наявність основних чотирьох характеристик нематеріальних активів:

- 1) вони не мають фізичного прояву;

2) дають майбутні економічні переваги, але вартість цих переваг важко визначити;

3) час їх корисного використання не може бути чітко визначено;

4) їх використовують переважно в операційній, а не в інвестиційній діяльності підприємства [14].

У зарубіжних країнах до основних категорій нематеріальних активів відносяться такі як:

- торговельні марки - слова, фрази або символи, що відрізняють або ідентифікують певне підприємство або продукт;

- патенти - засвідчують виняткове, підтвержене законодавством, право власника, використовувати, виробляти та продавати як предмет патенту, так і сам патент без втручання інших сторін;

- авторські права - забезпечують власникам право на публікацію, використання та продаж літературних, музичних чи художніх творів протягом визначеного законодавством терміну;

- права щодо промислової власності - забезпечення власнику права на використання чітко визначеного майна;

- ліцензії та привілеї - надання права продавати визначені товари чи послуги, використовувати визначені торговельні марки чи торговельні імена, здійснювати визначені функції у певному географічному регіоні тощо;

- організаційні витрати - це витрати, понесені на організацію діяльності підприємства на початковій стадії його функціонування (витрати на створення, на рекламу, випуск акцій тощо);

- гудвіл - це сукупність факторів, які характеризують ділову репутацію підприємства.

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP) розглядають в якості нематеріальних активів патентні права, авторські права, гудвіл, організаційні витрати і витрати на відкриття бізнесу [14].

До складу нематеріальних активів за МСБО можуть бути включені програмне забезпечення, патенти, авторські права, списки клієнтів, права на

обслуговування, ліцензії, імпорتنі квоти, франшизи, ділові зв'язки, маркетингові права [62]. Однак, як і в Україні, маркетингові права, списки клієнтів, торгові марки та інше не визнаються активами.

Як зазначає Ужва А.М., відмінності спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначення терміну використання. Так, в деяких країнах на відміну від України, у склад нематеріальних активів включаються організаційні витрати – витрати на створення підприємства, рекламу та ін. [97, С.287].

Класифікація нематеріальних активів за основними класифікаційними ознаками представлена у табл.2.7.

Таблиця 2.7

Класифікація нематеріальних активів за кордоном [8, 11, 88, 97, 101]

Ознака класифікації	Групи нематеріальних активів
Шляхи надходження на підприємство	1. Придбані у інших підприємств 2. Створені на підприємстві
Очікуваний термін отримання економічних вигод від використання	1. Термін обмежений законодавством чи контрактом 2. Термін, пов'язаний з людськими або економічними факторами 3. Термін обмежений або не визначений
Ідентифікація активу	1. Ідентифіковані 2. Неідентифіковані
Відокремленість від підприємства	2. Права передані без передачі права власності 3. Такі, що підлягають реалізації 4. Невідокремлювані від підприємства

Гудвіл може мати як позитивне, так і негативне значення (коли ціна придбання підприємства менша ніж вартість його чистих активів). Причинами таких випадків може бути завищена оцінка активів підприємства, бажання власника швидко продати підприємство, необхідність додаткових вкладень у нерентабельне підприємство тощо [37, С.173].

Нематеріальні активи в процесі розробки - отримані за результатами досліджень та інших знань для планування і проектування нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів систем або послуг до початку їхнього застосування [11, 14, 15, 88, 97].

В подальшому детальніше зупинимося на характеристиці гудвілу за кордоном. Зазначимо, що в Україні гудвіл виключено із складу нематеріальних активів і він обліковується окремо у складі необоротних активів на рахунку 19 «Гудвіл».

Гудвіл розраховується як різниця між ринковою вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та балансовою вартістю. Гудвіл спричинений сукупністю чинників (місцезнаходження підприємства, його клієнтура, кваліфікація менеджерів, застосування нових технологій тощо), які забезпечують можливість досягнення вищого рівня прибутку. Тому при визначенні продажної ціни підприємства звичайно враховують вартість чистих активів підприємства і вартість його ділової репутації.

У США проблему негативного гудвілу вирішують шляхом розподілу сукупної чистої вартості підприємства за ідентифікованими активами таким чином, щоб їх оцінка була знижена (доведена) до ринкової, і тоді негативний гудвіл буде відхилено [37, С.174].

У Великобританії вважають, що ідентифіковані нематеріальні активи не мають оцінюватися з метою елімінування негативного гудвілу, адже їх оцінкою виступає ринкова ціна. У Німеччині негативний гудвіл визначається як кредиторська заборгованість, списання якої можливе лише за певних обставин (наприклад, при отриманні прибутку від перепродажу підприємства або при настанні події, яку очікували раніше, з врахуванням якої призначалася ціна купівлі).

У зарубіжних країнах використовуються три основні підходи до обліку гудвілу, представлені нами на рис.2.5.



**Рис.2.5 Міжнародні підходи до обліку гудвілу**

Коли вважають, що гудвіл не є активом у звичайному розумінні та не має об'єктивної вартості, існує можливість показати його специфіку, а користувач інформації може самостійно трактувати сутність даної категорії нематеріальних активів. У такій ситуації гудвіл обліковується як дебетовий залишок на контрахунку до власного капіталу.

У міжнародній практиці обліку для визначення вартості майна підприємства в цілому та окремих об'єктів інтелектуальної власності і нематеріальних активів зокрема використовують три основні оціночних підходи:

- 1) витратний;

- 2) прибутковий (дохідний);
- 3) ринковий.

Слід відмітити, що у межах кожного із вищеперерахованих підходів виділяють кілька конкретних методів оцінки вартості нематеріальних активів.

В подальшому охарактеризуємо кожний підхід детальніше.

Найпоширенішим на практиці є витратний підхід, суть якого полягає у розрахунку витрат на відтворення нематеріальних активів.

Різновидом витратного підходу є метод початкових витрат, у відповідності з яким вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за декілька останніх роки. У даному випадку увагу звертають на величину початкових витрат і термін створення активів. Практична реалізація методу початкових витрат проявляється на таких етапах:

- 1) виявляються всі фактичні витрати, пов'язані зі створенням, придбанням або запровадженням об'єкта інтелектуальної власності;
- 2) коригування витрат на величину індексу цін на день оцінки;
- 3) нараховування амортизації об'єкта інтелектуальної власності;
- 4) розрахунок вартості об'єкта нематеріальних активів як різниці між величиною витрат, що коригувалися, і сумою нарахованої амортизації [15].

Іншим різновидом витратного підходу оцінки нематеріальних активів є метод вартості заміщення. Суть даного методу полягає в тому, що максимальна вартість певного нематеріального активу визначається мінімальною ціною, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або аналогічної споживчої вартості.

Найбільш прийнятним способом розрахунку вартості унікальних нематеріальних активів є метод відновної вартості. Відновна вартість активу – це сума витрат, необхідних для створення нової точної копії оцінюваного активу. Зауважимо, що розрахунки таких витрат ґрунтуються на сучасних

цінах на сировину, матеріали, комплектуючі вироби та на середньогалузеву вартість робочої сили відповідної кваліфікації.

Прибутковий (дохідний) підхід до визначення вартості нематеріального активу виходить із передбачення, що економічна цінність конкретного активу на поточний момент обумовлена розміром доходів, які надіються отримати з цього активу в майбутньому. Тобто вартість об'єкта може бути визначена як його здатність давати прибуток в майбутньому. Прибутковий підхід оцінки нематеріальних активів реалізується за допомогою методів як: метод капіталізації прибутків, метод дисконтування майбутніх грошових прибутків і метод залишкових прибутків [15].

Метод капіталізації прибутків в процедурі оцінки вартості нематеріального активу реалізується на таких етапах:

- виявлення джерел і розмірів чистого прибутку, що його дає відповідний нематеріальний актив;
- визначення ставки капіталізації чистого прибутку;
- розрахунок вартості активу шляхом ділення чистого прибутку на ставку капіталізації.

Практична реалізація методу дисконтування майбутніх грошових потоків включає: оцінку майбутніх грошових потоків, що становлять чистий прибуток від використання об'єкта інтелектуальної власності і величину амортизації цього об'єкта; визначення ставки дисконтування; розрахунки сумарної поточної вартості майбутніх прибутків; додавання до отриманого результату вартості об'єкта інтелектуальної власності, приведеної до поточного періоду.

Ринковий підхід щодо оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою порівняльного аналізу продажу та методу звільнення від роялті.

Метод порівняльного аналізу продажу передбачає порівняння об'єкта інтелектуальної власності, що оцінюється, з вартістю аналогічних об'єктів, реалізованих на ринку. У ході практичної реалізації методу порівняльного

аналізу продажу збирають інформацію стосовно угод з реалізації аналогічних об'єктів інтелектуальної власності; визначають перелік показників, за якими порівнюють об'єкти інтелектуальної власності; коригують фактичні ціни угод щодо об'єктів інтелектуальної власності з урахуванням значень показників порівняння; визначають вартість об'єкта інтелектуальної власності, що оцінюється, на підставі скоригованих фактичних даних за реальними угодами [15].

Метод звільнення від роялті ґрунтується на підставі умовного припущення, що вся інтелектуальна власність, яка використовується підприємством, йому не належить. Виходячи з цього, частину виручки підприємство мало б виплачувати у вигляді винагороди (роялті) власникам цієї інтелектуальної власності. Реально ж цю частину виручки підприємство залишає собі і вважає додатковим прибутком, який створюється даним нематеріальним активом. За ринкову вартість оцінюваного нематеріального активу беруть вартість грошових потоків, сформованих на підставі цього прибутку.

Переоцінку нематеріальних активів проводять тільки у випадку, коли для них існує активний ринок та є можливість посилення на ціни цього ринку при визначенні справедливої вартості активу. Виходячи з того, що активний ринок щодо більшості нематеріальних активів відсутній, то їх переоцінюють дуже рідко.

В подальшому розглянемо порядок нарахування амортизації нематеріальних активів. МСБО 38 вимагає розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації (раніше цей термін не міг перевищувати 20 років, починаючи з дати приведення цього активу в робочий стан), якщо згідно з аналізом усіх належних факторів немає очевидного обмеження для періоду, протягом якого від цього активу очікується надходження до підприємства чистих грошових коштів [104].

У міжнародному обліку нематеріальні активи поділяються на дві категорії:



1) нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання, тобто за якими неможливо передбачити період, впродовж якого ці активи, як очікується, будуть приносити економічні вигоди. Вважається, що в цьому випадку строк корисного використання слід обмежити 20 роками.

2) нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання, тобто з обмеженим періодом отримання від них економічної вигоди. Слід зауважити, що нарахування амортизації здійснюється лише за нематеріальними активами цієї категорії відповідно [14].

Сума амортизації нематеріальних активів відноситься на витрати звітного періоду, за виключенням тих випадків, коли інші МСФЗ вимагають або дозволяють включати цю амортизацію до балансової вартості іншого активу (наприклад, амортизацію ліцензії на виробництво конкретної продукції до собівартості цієї продукції). Ліквідаційна вартість нематеріальних активів у більшості випадків дорівнює нулю, тому амортизацію переважно нараховують, виходячи з їх балансової вартості.

За кордоном підприємства мають право вибирати метод нарахування амортизації нематеріальних активів. При цьому виходять з очікуваної форми споживання економічних вигод, втілених у цьому нематеріальному активі. Якщо цю форму визначити неможливо, тоді для нарахування амортизації використовують прямолінійний метод.

У зарубіжній практиці є два варіанти відображення амортизації нематеріальних активів:

1) пряме списання з рахунка нематеріальних активів:

Дебет рахунка «Витрати на амортизацію»

Кредит рахунка «Нематеріальний актив» (вказується конкретний вид нематеріального активу)

2) використання коригуючого рахунка «Накопичена амортизація»:

Дебет рахунка «Витрати на амортизацію»

Кредит рахунка «Накопичена амортизація».

Найбільш популярним є перший варіант (наприклад у США).

Такі нематеріальні активи, по яких можливо встановити термін корисного використання (наприклад, патенти і авторські права) мають бути списані через нарахування амортизації протягом терміну їх корисного використання.

Такі нематеріальні активи як торгові знаки не мають встановленого обмеження терміну корисного використання, тому вони не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення. У випадку, якщо внутрішні або зовнішні фактори фіксують те, що актив знецінився, іншими словами його відновлювальна вартість стала меншою за балансову, тоді різниця між балансовою і відновлювальною вартістю відноситься на витрати поточного періоду:

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що в зарубіжній практиці існують відмінності в підходах до обліку, амортизації та складу нематеріальних активів, узагальнені нами в табл.2.8.

Дані табл.2.8 свідчать про те, що підприємства мають достатньо свободи для відображення нематеріальних активів у бухгалтерському обліку, нарахування амортизації та визначенні строків корисного використання нематеріальних активів.

Незважаючи на досконалі міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, в зарубіжних країнах проблемним і досі залишається питання обліку нематеріальних активів, створених самим підприємством, а також придбаних нематеріальних активів відповідно.

Ця ситуація пов'язана із заборонаю включати в активи підприємств ділові зв'язки і вважати їх нематеріальними активами, списки клієнтів, торгові марки та інші нематеріальні активи, що значно впливають на вартість бізнесу. Крім того, багато нематеріальних активів, які відображаються в балансі, враховуються по вартості їх придбання, а не за справедливою ринковою ціною.

Таблиця 2.8.

Особливі характеристики зарубіжних систем обліку нематеріальних активів і  
України

Система обліку	Склад нематеріальних активів	Термін корисного використання нематеріальних активів та їх амортизації	Методи амортизації нематеріальних активів
GAAP Американська система обліку	Патентні права, авторські права, гудвіл, організаційні витрати, витрати на відкриття бізнесу	1) термін корисного використання чітко не визначено; 2) залежить від терміну, протягом якого нематеріальний актив приносить економічні вигоди	Переважно лінійний метод; в деяких випадках – кумулятивний
IAS Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	Програмне забезпечення, патенти, авторські права, права на обслуговування, ліцензії, імпорتنі квоти, франшизи. Списки клієнтів, маркетингові права, торгові марки, ділові зв'язки активами не визнаються	Термін корисного використання обмежений строком отримання економічних вигод від нематеріального активу; якщо його неможливо визначити, то приймається термін у 20 років	Виключно прямолінійний метод
ПСБО Положення стандарти бухгалтерського обліку в Україні	Права користування природними ресурсами, права на комерційні призначення, на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні права, інші нематеріальні активи. Не поширюється на гудвіл та нематеріальні активи, витрати на придбання яких визнаються роялті	Строк корисного використання обмежується тим, що зазначений у правовстановлюючому документі; для 4 і 5 груп – відповідно не менше 5 і 2 років; в інших випадках – 10 років.	Прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод, виробничий метод

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

#### **3.1. Мета, завдання та основні методичні прийоми економічної експертизи операцій з нематеріальними активами**

Сучасні умови економічного розвитку України характеризуються реформуванням державної судово-правової системи, що нажаліть супроводжується криміналізацією суспільства і стрімким зростанням правопорушень у фінансово-господарській діяльності відповідно. Тому основним завданням чинного законодавства є захист законних інтересів держави, суб'єктів підприємницької діяльності і споживачів у господарській сфері.

В умовах розвитку фінансово-економічної сфери між господарюючими суб'єктами зростає обсяг спорів з економічних питань. В даний час має місце така ситуація, коли збільшується кількість і різноманітність спірних питань, що розглядаються у суді. Цей процес тісно пов'язаний з аналізом інформації про господарські операції, відображеної в документах обліку і звітності. Такі дані можна отримати при проведенні економічної експертизи - найбільш поширеної в цивільному судочинстві.

Як зазначають Романів С.Р. і Голяш І.Д., судово-економічна експертиза, виступаючи процесуальною формою дослідження на основі спеціальних знань у різних галузях економіки, вирішує широке коло питань, що виникають у ході досудового розслідування чи судового розгляду економічних злочинів. Кваліфікований висновок експерта-економіста сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення відповідно [83, С.796].

Види судово-економічних експертиз в Україні нами узагальнені на рис.3.1.



**Рис.3.1 Класифікація судово-економічних експертиз [83, С.799]**

У Законі України «Про судову експертизу» (ст.3) «Принципи судово-експертної діяльності» зазначено, що судово-експертна діяльність здійснюється на принципах законності, незалежності, об'єктивності і повноти дослідження [29]. В подальшому наведемо їх детальну характеристику

Принцип законності означає дотримання експертом-економістом і правоохоронними органами у своїй діяльності законодавства України.

Принцип незалежності забезпечує представлення експертом-економістом експертного висновку на підставі результатів проведеної економічної експертизи відповідно до чинного законодавства та його спеціальних знань.

Принцип повноти означає виявлення і вивчення за документами всіх фактів, що мають значення для економічної експертизи, при цьому в кінцевому результаті дозволяє з'ясувати причини незадовільного стану об'єкта, що досліджується.

Згідно принципу об'єктивності експерт-економіст повинен об'єктивно оцінити досліджуваний об'єкт, при цьому документально обґрунтувавши факти та обов'язково встановивши причини і зв'язки між ними.

На нашу думку, вищепредставлений перелік принципів судово-експертної діяльності слід доповнити принципом дотримання прав і законних інтересів громадянина та юридичної особи, принципом максимального збереження об'єктів судової експертизи і принципом дотримання професійної етики судового експерта.

Основна мета судово-економічних експертиз полягає у сприянні судовим органам в дослідженні та інтерпретації економічних показників, виявлення їх навмисних і ненавмисних перекручень.

Слід зазначити, що в якості доказів у арбітражному і цивільному процесах виступає виключно висновок експерта, а не аудиторський висновок, оскільки аудитор не є учасником процесуальних правовідносин.

Сучасна економічна експертиза наділена широкими можливостями, адже саме в ході експертизи:

- встановлюють відповідність операцій нормативним документам;
- підтверджують фактично здійснені операції;
- визначають вартість акцій, нематеріальних активів та інших елементів бізнесу;
- визначають повноту сплати податків до бюджету і т.д.

Слід зазначити, що орієнтовний перелік питань, що можуть бути поставлені у ході проведення відповідного виду експертизи, наведено в Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень [65].

Так згідно [65] основними завданнями економічної експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, але підкреслимо в частині перевірки операцій з нематеріальними активами, є наступні:

1. визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків нематеріальних активів, періоду і місця їх утворення;
2. визначення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації нематеріальних активів;
3. визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість.

Орієнтовний перелік питань, які мають бути вирішені в ході економічної експертизи нематеріальних активів виглядає так:

Чи підтверджується документально нестача нематеріальних активів, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві, за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (азначаються ППП) у розмірі (вказуються кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором за період, у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (вказуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (вказується організація) за період (азначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (вказується яких)?

Чи підтверджується документально та нормативно відображення у податковому обліку підприємства (назва підприємства) нарахування амортизації нематеріальних активів за період (вказується період)?

Чи підтверджуються документально висновки акта державної податкової інспекції (номер, дата) про завищення підприємством (назва) заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за період (указується період)?

Чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з нематеріальними активами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума)? [65].

Методична база економічної експертизи - це сукупність методичних прийомів, які застосовуються при експертному дослідженні господарських операцій, відображених в обліку та оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. При практичній реалізації процесу економічної експертизи немає типових ситуацій, тому виходячи з цього питання суду залежать від особливостей конкретної ситуації, що і зумовлює відсутність єдиної методики економічних експертиз в Україні.

Метод (від гр. *methodos* – дослідження) – це спосіб дослідження явищ, визначення підходу до вивчення об'єктів, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини. У своїй основі метод є інструментом для вирішення завдань економічної експертизи.

Методом економічної експертизи є вся сукупність прийомів та способів, які застосовуються експертом-економістом при дослідженні документів та інших матеріалів справи, надісланих йому слідчим або судом. Отже, метод економічної експертизи - це сукупність загальнонаукових методів пізнання і специфічних методичних прийомів, які застосовуються у ході експертного дослідження. Слід зазначити, що використання конкретних прийомів експертного дослідження залежить від особливостей злочинів, документообігу та стану бухгалтерського обліку на підприємстві.



Метод економічної експертизи ґрунтується на загальнонаукових і конкретних наукових власних методичних прийомах. При цьому власні методичні прийоми включають в себе розрахунково-аналітичні, документальні і прийоми узагальнення та реалізації результатів економічної експертизи.

В подальшому узагальнимо методичну базу для проведення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами.

Аналіз полягає у розчленуванні об'єкта економічної експертизи на складові елементи і вивченні їх ознак і властивостей.

Синтез полягає у вивченні об'єкта економічної експертизи у цілісності, єдності і взаємозв'язку його структурних елементів.

Індукція - прийом дослідження, на основі якого експертний висновок про стан об'єкта робиться на підставі дослідження окремих його сторін, наприклад експертиза документів, що відображають операції з нематеріальними активами, проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім - за даними синтетичного обліку.

Дедукція - дослідження стану об'єкта в цілому на основі логічних міркувань, виведення висновків про його складові елементи, тобто від загального до одиничного.

Аналогія полягає у вивченні одних об'єктів економічної експертизи на основі їх подібності з іншими.

Моделювання полягає у заміні об'єкта економічної експертизи його моделлю (наприклад, при вивченні причин збитковості діяльності підприємства досліджують інформацію про результати діяльності).

Абстрагування полягає у виявленні закономірності за іншими об'єктами в процесі вивчення певних об'єктів економічної експертизи.

Конкретизація - дослідження об'єктів економічної експертизи у всій їх різнобічності і багатогранності.

При системному і функціонально-вартісному аналізі вивчають об'єкти економічної експертизи в сукупності усіх елементів і факторів, які зумовили певний факт.

Конкретні власні методичні прийоми економічної експертизи об'єднуються у три групи:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) документальні;
- 3) прийоми узагальнення та реалізації результатів економічної експертизи.

Економічний аналіз об'єднує прийоми експертного дослідження, які використовуються для розкриття причинних зв'язків, що зумовили конфліктні ситуації у господарських операціях і є об'єктами економічної експертизи.

Статистичні розрахунки полягають у визначенні кількісних і якісних параметрів певних процесів і явищ фінансово-господарської діяльності.

Економіко-математичні методи застосовуються експертом при встановленні інтенсивності впливу факторів на результати фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації функціонування підприємства.

Документальні методичні прийоми полягають у зборі сукупної інформації про об'єкт економічної експертизи у вигляді документів, дискет, нормативних актів (інформаційне моделювання); відповідності об'єктів економічної експертизи нормативній документації (нормативно-правове регулювання); вивченні достовірності, доцільності і обґрунтованості зафіксованих у документах господарських операцій (дослідження документів).

Перевірка арифметичних розрахунків (перерахунок) - перевірка точності арифметичних розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах або виконання експертом самостійних розрахунків.

Перевірка документів полягає в тому, що експерт-економіст повинен переконатися в достовірності і доброякісності певного документа. Для цього піддаються експертизі певні записи у первинному документі, що підтверджують реальність і доцільність виконання операції, наприклад, перевірка документів за формальними ознаками (відповідність уніфікованій формі, наявність необхідних реквізитів) і по суті відображених операцій (їх доцільність і законність).

Простежування - процедура, в ході якої експерт-економіст перевіряє деякі первинні документи, відображення їх даних в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, відповідність типової кореспонденції рахунків плану рахунків та положенням з бухгалтерського обліку.

Зустрічна перевірка - перевірка документів у контрагента підприємства, яке перевіряється.

Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи об'єднують в собі групування недоліків за періодами, аналітичне групування, складання висновку експертом-економістом, реалізація результатів експертизи.

### **3.2. Експертна перевірка нематеріальних активів підприємства**

Згідно статті 242 «Підстави проведення експертизи» Кримінального процесуального кодексу України експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання [48].

Слідчий або прокурор зобов'язаний звернутися до експерта для проведення експертизи щодо:

- 1) встановлення причин смерті;
- 2) встановлення тяжкості та характеру тілесних ушкоджень;

3) визначення психічного стану підозрюваного за наявності відомостей, які викликають сумнів щодо його осудності, обмеженої осудності;

4) встановлення віку особи, якщо це необхідно для вирішення питання про можливість притягнення її до кримінальної відповідальності, а іншим способом неможливо отримати ці відомості;

5) встановлення статевої зрілості потерпілої особи;

**6) визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, шкоди довкіллю, заподіяної кримінальним правопорушенням [48].**

До підстав для призначення судово-економічної експертизи слід віднести такі як:

- необхідність відповідей на питання з застосуванням спеціальних знань в області економіки;
- протиріччя між матеріалами справи;
- клопотання учасників процесу про призначення судово-економічної експертизи;
- висновок експертів інших спеціальностей про необхідність проведення судово-економічної експертизи.

Слід зауважити, що професійна діяльність експерта-економіста як фахівця реалізується шляхом дослідження різних сфер фінансово-господарської діяльності. У ході економічної експертизи можуть бути вирішені наступні питання:

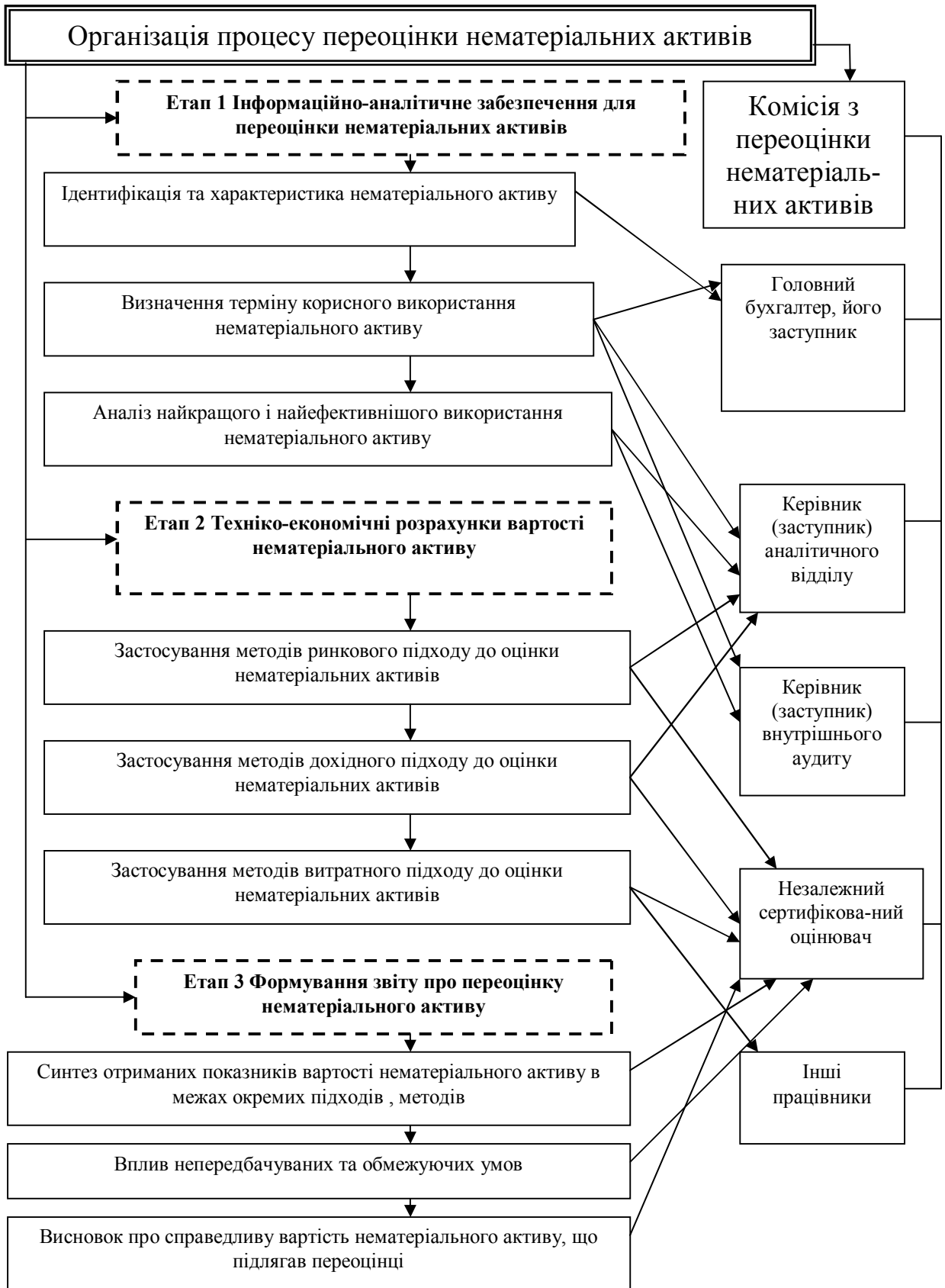
- 1) щодо підтвердження правильності відображення в бухгалтерських документах і фінансовій звітності підприємства відповідної господарської операції;
- 2) встановлення вартості долі, яка належить акціонеру, засновнику, учаснику при виході зі складу товариства;
- 3) аналіз динаміки фінансового стану підприємства за певний період та наявності у нього можливості відповідати за покладеними на нього фінансовими зобов'язаннями;

- 4) підтвердження повноти та своєчасності виконання контрагентами умов договорів, у тому числі кредитних;
- 5) експертиза правильності нарахування й повноти сплати сум податків та інших обов'язкових платежів;
- 6) експертиза відповідності порядку нарахування й виплати преміальних сум і дивідендів нормативним положенням суб'єкта господарювання тощо.

Проаналізувавши перелік вищепредставлених завдань експерта-економіста, можна з впевненістю стверджувати, що цей спеціаліст повинен володіти широким спектром знань у галузі обліку, аналізу фінансово-господарської діяльності тобто бути носієм спеціальних знань.

Слід відмітити, що на методику економічної експертизи нематеріальних активів впливає ряд чинників, а саме: особливості нематеріальних активів як об'єкту, умовна їх вартість, опосередкованість ефективності використання.

Під час експертної перевірки нематеріальних активів експерт має встановити правильність відображення інформації про ці об'єкти у звіті про фінансові результати. Експерт визначає чи всі нематеріальні активи відображені у звіті; наскільки фактична методика оцінки нематеріальних активів відхиляється від затвердженої облікової політики підприємства.



**Рис. 3.2** Концепція проведення переоцінки нематеріальних активів у системі обліку підприємства [53, С.141]

Схема процесу переоцінки нематеріальних активів у обліковій системі підприємства представлена на рис.3.2.

У ході проведення економічної експертизи нематеріальних активів, зокрема перевірки процесу їх переоцінки, експерт має мати на увазі, що такий процес складається зі сукупності трьох взаємопов'язаних етапи. У свою чергу, кожен із етапів включає в себе відповідний перелік завдань, які ставляться перед комісією з переоцінки об'єктів нематеріальних активів.

У табл.3.1 охарактеризовано етапи дослідження і розробки нематеріальних активів.

Таблиця 3.1

**Характеристика етапу дослідження і етапу розробки нематеріальних активів**

<b>Ознаки</b>	<b>Етап дослідження</b>	<b>Етап розробки</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Сутність	Заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним вперше з метою отримання і розуміння нових наукових і технічних знань	Застосування результатів дослідження для планування і проектування нових чи значно удосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів чи послуг до початку їх серійного випуску чи використання
Приклади діяльності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• діяльність спрямована на отримання нових знань;</li> <li>• пошук, оцінка і остаточний вибір застосування результатів дослідження;</li> <li>• пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам чи послугам;</li> <li>• формулювання, розробка, оцінка і кінцевий вибір можливих альтернатив новим або ж удосконаленим матеріалам, приладам, продуктам та ін.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• проектування, створення і тестування попередніх зразків і моделей до їх випуску чи використання;</li> <li>• проектування інструментів, шаблонів, трафаретів з використанням нових технологій;</li> <li>• проектування, створення та експлуатація пробного обладнання у масштабах, які не є економічно вигідними для комерційного випуску;</li> <li>• проектування, створення та тестування вибраних альтернатив новим або ж удосконаленим матеріалам, приладам, продуктам та ін..</li> </ul>
Порядок визнання	Не визнаються згідно п.9 ПСБО 8	Визнаються згідно п.7 ПСБО 8

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. IAS 38. Intangible Assets [Електронний ресурс] // Summaries of International Financial Reporting Standards. IAS Plus, 2009. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>.
1. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299.
2. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 11 травня 2016 року. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 2016. – 432 с. – С. 29-32
3. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
4. Атамас, П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч.посібник] [Текст] / П. Й. Атамас. – К. : ЦУЛ, 2010. – 392с.
5. Базилевич, В. Д. Макроекономіка : підручник [Текст] / В.Д.Базилевич, К.С.Базилевич, Л.О.Баластрик; за ред. В.Д. Базилевича.- К. : Знання, 2007.- 263с.
6. Баранова, Я. В. Тестирование системы учета нематериальных активов при проведении аудита [Текст] / Я.В.Баранова // Аудиторские ведомости. - 2005. - № 4. - С.46-52.
7. Бариленко, В. И. Анализ финансовой отчетности : учебное пособие [Текст] / В.И.Бариленко, С.И.Кузнецов, Л.К.Плотникова, О.В.Кайро. - М. : Кнорус, 2006.-416с.
8. Басовский, Л. Е. Теория экономического анализа : учебное пособие [Текст] / Л.Е.Басовский. - М.: ИНФРА-М, 2003. – 222с.
9. Бекерская, Д. А. Судебная бухгалтерия: учеб.-метод. пособие [Текст] / Д.А.Бекерська. – Одесса: Юрид. лит., 2002. – 222с.
10. Белов, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / А.А. Белов, А.И. Белов. – [2-е изд.] - М.: Книжный мир, 2004. – 645с.



11. Бондаренко, О. С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання [Електронний ресурс] / О. С. Бондаренко, М. С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2010. - №7. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

12. Бугай, Н. Судово-бухгалтерська експертиза як складова економічного контролю: сьогодення та майбутнє [Електронний ресурс] / Н. Бугай // Соціально-економічні проблеми і держава. - 2014. - Вип. 2. - С. 62-70. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sepid\\_2014\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sepid_2014_2_9).

13. Бурцев, В. В. Внутренний корпоративный контроль: теория и практика [Текст] // Аудит.-2005.-№1.- С.7-13.

2. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжній країнах: навчальний посібник [Текст] / Ф. Ф.Бутинець, Л. Л. Горещька– Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544с.

3. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посіб. [Текст] / В.І.Бачинський, П.О.Куцик, Л.Г.Медвідь, Т.В.Попітїч.– Львів : Магнолія 2006, 2010.– 319 с.

4. Бухгалтерський облік: навч. посібник [Текст] / Ю. А. Верига, М. О.Виноградова, Т. В.Гладких, О. С.Русакова та ін. / За заг. ред. проф. Ю. А.Верига - К :Центр учбової літератури, 2010. - 500 с.

5. Великий Ю. В. Порівняльний аналіз стандартів обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Ю. В. Великий, О. О. Ляховець // Ефективна економіка. – 2013. - №7. - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

6. Воронко, Р. М. Облік у зарубіжних країнах : [навч. посібник] [Текст] / Р.М.Воронко. - Львів : Магнолія 2009. - 744 с.

7. Голенко, О. Нематеріальні активи [Текст] / Голенко О. // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 40. -С. 28-33.

8. Гриньов, Б. Нематеріальні активи - проблеми вартісної оцінки [Текст] / Гриньов Б. // Україна-Бізнес. -2008. - № 5.-С. 18-25.

9. Груздова, Т. В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) [Текст] / Т. В. Груздова // Український соціум. – 2011. - №3. – С.99-111.
10. Гуцаленко, Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.посібник [Текст] / Л.В.Гуцаленко, Л.Г.Михальчишина, В.М.Сидорчук, І.К.Пентюх. – К.:Центр учбової літератури, 2011. – 352с.
11. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [Текст] / Н.В.Гудзь, П.Н.Денчук, Р.В.Романів. - Т. : ТНЕУ, 2012. - 384с.
12. Державна служба статистики // Акумуляована система баз даних [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http // www.ukrstat.gov/ua](http://www.ukrstat.gov.ua).
13. Диба, В. М. Облікова модель нематеріальних активів / В. М. Диба // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №4. – С.24-26.
14. Дікань, Л.В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. [Текст] / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.
15. Дондик, Н. Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів : монографія [Текст] / Н.Я.Дондик. – К. : Атака, 2007. – 144с.
16. Дрогобицький, І. М. Природа і походження нематеріальних активів [Текст] / І.М.Дрогобицький, Х.І.Скоп // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – Тернопіль : Економічна думка, 2012. – Вип.11. – Ч.4. – С.228-231.
17. Економічний аналіз: навч. посіб. [Текст] / [М.А.Болуох, В.З. Бурчевський, М.І Горбатюк та ін.]; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – [вид. 2-е, перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556с.
18. Експертизи у судочинстві України : наук.- практ. посіб. [Текст] / [С.Б.Бойченко та ін.]; за заг. ред. проф. В.Г.Гончаренка та І.В.Гори ; Акад. адвокатури України. - Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 502с.
19. Журавська, І. Нематеріальні активи та їх податковий облік [Текст] / Журавська І. // Вісник податкової служби України. – 2002. -№ 34. – С. 11-15.
20. Закон України «Про авторські та суміжні права», затверджений ВРУ від 23.12.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу // <http://www.rada.gov.ua>.

21. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» №996-ХІУ від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg).

22. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006р. №140-У [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg).

23. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992р. № 2657-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

24. Закон України «Про Національну поліцію» від 02.07.2015р. №580-VIII (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

25. Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» затверджений ВРУ від 24.12.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу // <http://www.rada.gov.ua>.

26. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні » від 12.07.2001р. №2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

27. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994р. №4038ХІІ (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

28. Збірник наукових праць студентів кафедри аудиту, ревізії та аналізу. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – Випуск 1. – 195с.

29. Івахів, Ю. О. Аналіз фінансового стану підприємства : питання ліквідності [Текст] / Ю. О. Івахів, С. Р. Романів // Фінанси, облік і аудит : наук. зб. – Київ : КНЕУ, 2013. - №2 (22). - С.198-204.

30. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94р. №69 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://zakon2.rada.gov.ua>.

31. Інструкція про порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій зі списання нематеріальних активів за рішенням керівництва суб'єкта господарювання або у зв'язку з їх нестачею (псуванням) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

32. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджена наказом Міністерства юстиції України №53/5 від 08.10.1998р. (у редакції наказу Міністерства юстиції України №1350/5 від 27.07.2015р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://zakon2.rada.gov.ua>.

33. Кендюхов, О. В. Інтелектуальний капітал підприємства : гносеологія економічної категорії [Текст] / О. В. Кендюхов // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2011. - №2. – С.12-16.

34. Кіндрацька, Г. І. Економічний аналіз : підручник [Текст] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. – К.: Знання, 2008. – 487с.

35. Коба, О. В. Визнання, ідентифікація та класифікація нематеріальних активів [Текст] / О. В. Коба // Економіка і регіон.-2015.-№6 (55).-С.136-142.

36. Ковальчук О. О. Судово-економічна експертиза : теоретичний аспект [Електронний ресурс] / О. О. Ковальчук // Управління розвитком. - 2014. - № 12. - С. 49-51. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2014\\_12\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_25).

37. Кононенко, О. Облік нематеріальних активів відповідно до П(С)БО [Текст] / О.Кононенко. – Харків: Фактор, 2000. – 61с.

38. Корінько М. Д. Судова експертиза у процесі господарської діяльності [Електронний ресурс] / М. Д. Корінько // Інтелект ХХІ. - 2016. - № 2. - С. 95-98. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/int\\_XXI\\_2016\\_2\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/int_XXI_2016_2_14).

39. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001р. №2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

40. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

41. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. В. Романів [та ін.]. – Т. : ТНЕУ, 2017. – 451с.

42. Кузик, Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Н. П. Кузик, О. А. Боярова. - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

43. Кузьмін, Д. Л. Інвентаризація і порядок виправлення помилок в бухгалтерському обліку нематеріальних активів / Д. Л. Кузьмін [Текст] // Міжнародний збірник наукових праць. – 2015. - Вип.2 (14). - С. 75-82.

44. Куцик, П. О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П.О.Куцик, І.М.Дрогобицький, З.П.Плиса, Х.І.Скоп. – Львів: Растр-7, 2016. - 268с.

45. Ловинська, Л. Облік нематеріальних активів / Ловинська Л. [Текст] // Все про бухгалтерський облік. - 2004. - № 1. – С. 15-16.

46. Ловінська, Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] [Текст] / Л.Г. Ловінська – К., 2006.- 256 с.

47. Мальцев Д. О. Експертиза в господарському процесі: деякі питання вдосконалення законодавства [Електронний ресурс] / Д. О. Мальцев // Бюлетень Міністерства юстиції України. - 2010. - № 10. - С. 99-110. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmj\\_u\\_2010\\_10\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmj_u_2010_10_15).

48. Маркс, К. Капітал. Критика політичної економії [Текст] / К.Маркс. – М. : Политиздат, 1978. – 545с.

49. Матиташвили, Л. Учет нематериальных активов [Текст] / Л. Матиташвили // Бухгалтерский учет. - 2006. - № 1. - С. 51-55.

50. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009р. №1327 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://document.ua / pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-zbuhgalterskogo-doc4523.html>.

51. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// industry.kmu.gov](http://industry.kmu.gov).

52. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635.
53. Михайлишин, Н. П. Концепція створення спільної цінності : новий погляд на формування цінностей компанії [Текст] / Н. П. Михайлишин, С. Р. Романів // Економіка і суспільство. – 2016. - №2. – С.312317.
54. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / - Режим доступу : [www.minfin.gov.ua / document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).
55. Наказ Мінфіну від 11.08.1994р. №69 «Про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
56. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджені наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. № 53/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
57. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
58. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003р. №1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003>.
59. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007р. №1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007>.
60. Нашкерська, Г. В. Фінансовий облік : навч. посібник [Текст] / Г.В.Нашкерська. - Київ : Кондор, 2009. - 503 с.
61. Орехова, А. І. Судово-бухгалтерська експертиза нематеріальних активів : науково-практичні аспекти та особливості проведення в умовах

трансформації обліку [Електронний ресурс] / А. І. Орехова. - Режим доступу: [http://repo.sau.sumy.ua/bitstream/123456789/2154/1/Орехова А. Судовобухгалтерська експертиза нематеріальних активів.pdf](http://repo.sau.sumy.ua/bitstream/123456789/2154/1/Орехова%20А.%20Судовобухгалтерська%20експертиза%20нематеріальних%20активів.pdf).

62. Основи економічної теорії : підручник [Текст] / За ред. проф. С.В. Мочерного. – Тернопіль: АТ «Гарненс» за участю АТ «НОЙ» та вид-ва «Світ», 1993. – 688с.

63. Осовська, Г. В. Економічний словник [Текст] / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358с.

14. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017/6. – Випуск №10. – С. 803-810

64. Перезозова, І. В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань [Електронний ресурс] / І. В. Перезозова // Економіка : реалії часу. - 2013. - № 3. - С. 97-105. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch\\_2013\\_3\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2013_3_18).

65. Перезозова, І. В. Номінативне поле концепту «економічна експертиза» в сучасних умовах його застосування в процесі здійснення фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. В. Перезозова // Економіка: реалії часу. - 2013. - № 2. - С. 150-156. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch\\_2013\\_2\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2013_2_22).

66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.

67. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу // <http://www.rada.gov.ua>.

68. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.

69. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ

міністерства фінансів України від 22.11.2004р. №732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

70. Проскурина, Н. М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Н. М. Проскурина, В. В. Сьомченко, О. М. Бондаренко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. - №1. – С.115-118.

71. Пузыня, Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании [Текст] : монографія / Н.Ю.Пузыня. – СПб : Изд-во СПбЭУ, 2013. – 179с.

72. Пушкар, М. С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] [Текст] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба.- Тернопіль: Карт-бланш, 2010.-260с.

73. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики: [монографія] [Текст] / В.Ю. Шепітько, В.О. Коновалова, В.А. Журавель [та ін.]; за ред. В.Ю.Шепітька. -Х. : Право, 2006. – 624с.

74. Романів С.Р., Михайлишин Н.П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016/5. – Випуск 10. – С. 967-972

75. Романів, С. Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю [Текст] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції».- Запоріжжя, 2016.- С.76-78.

76. Романів, С. Р. Основні напрямки удосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні [Електронний ресурс] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Економіка та суспільство. – Мукачів : Мукачівський державний університет. – 2017. - №10. – С.796-801. – Режим доступу : [http://economyandsociety.in.ua/econrch\\_2017\\_5\\_10](http://economyandsociety.in.ua/econrch_2017_5_10).

77. Рядська, В. В. Аудит : Практикум [Текст] / Рядська В.В., Петраков Я.В.-К.:ЦУЛ, 2009.-464с.



78. Савицька, Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. [Текст] / Г.В.Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668с.
79. Сажинець, С. Й. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів на підприємстві [Текст] / С. Й. Сажинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №7. – С.23-27.
80. Семейон, В. С. Бухгалтерський облік активів підприємства в різних країнах : порівняльний аспект [Електронний ресурс] / В. С. Семейон. - Режим доступу : <http://ven.ztu.edu/article/download/90392/86138>.
81. Серединська, В.М. Економічний аналіз : навч. посіб. [Текст] / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович; за ред. проф. Р.В.Федоровича. – Тернопіль : В-во Астон, 2010. – 416с.
82. Скоп, Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів [Текст] / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - №8. – С.10-20.
83. Скоп, Х. І. Організаційно-методичне забезпечення переоцінки матеріальних активів [Текст] / Х. І. Скоп // Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка. – 2014. - №51. – С.303-311.
84. Скоп, Х. І. Організація і методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Текст] / Х. І. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №6. – С.29-40.
85. Скоп, Х. І. Структуризація інтелектуального капіталу [Текст] / Х. І. Скоп // Вісник Житомирського державного технічного університету. Економічні науки. – 2011. - №3 (57). – С.371-380.
86. Сук, Л. К. Бухгалтерський облік : [навч. посібник] [Текст] / О. К. Сук, П. Л. Сук. - 2-е вид., перероб.і доп. - Київ : «Знання», 2008. - 507 с .
87. Сук, Л. К. Фінансовий облік [навч. посібник] [Текст] / О. К. Сук, П. Л. Сук. – . - К. :Знання, 2010. - 631с .
88. Сук, П. Л. Склад та облік нематеріальних активів [Текст] / П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2002. - № 3. – С. 10-15.
89. Ужва, А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення [Текст] / А. М. Ужва, Д. Ю. Бубліс // Інноваційна економіка. - №1. – 2013.- С.286-288.

90. Уманців, Г. Концептуальні підходи до обліку та оцінки нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу [Текст] / Г.Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №2. – С.3-11.

91. Цивільний процесуальний кодекс України від 16.01.2003р. №435-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://civcodeks.org.ua/47.html>.

92. Чацкіс, Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник [Текст] / Чацкіс Ю.Д., Гейєр Е.С., Наумчук О.А. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564с.

93. Шелест, В. С. Нематеріальні активи як економічна категорія у вітчизняній і міжнародній практиці [Електронний ресурс] / В. С. Шелест. - Режим доступу: [http://www.uipv.org/ua/shelest\\_300513](http://www.uipv.org/ua/shelest_300513).

94. Шпанковська, Н. Г. Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч.посібник [Текст] / Н.Г.Шпанковська, Г.О.Король, К.Ф.Ковальчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 328с.

95. Ясишена, В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. В. Ясишена // Ефективна економіка. – 2013. - №8. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.