

# ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.421.3.012.12(477)

Валентина ЯСИШЕНА

## **Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні**

*Проаналізовано дисертаційні роботи, захищені в Україні протягом 1998–2018 рр. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”, в яких досліджувалися питання обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів. Систематизовано дисертаційні роботи за 15 основними напрямками досліджень нематеріальних активів, до яких ввійшли: економічна сутність, значення, визначення термінів; ідентифікація і визнання; класифікація; оцінка; документування; облік; питання амортизації; інвентаризація; звітність; законодавство; аналіз; аудит; контроль; комп’ютерні технології та інформаційні системи; моделювання.*

*Виявлено основні тенденції у дослідженні питань обліку, аналізу, аудиту і контролю нематеріальних активів через віднесення їх до відповідного блоку і визначення балів. Встановлено, що нематеріальні активи найбільш досліджені у таких сферах: бухгалтерського обліку; економічної сутності, значення, визначення термінології; класифікації; оцінки; документування; аналізу; моделювання; комп’ютерних технологій та інформаційних систем. Меншою мірою досліджені напрями пов’язані з формуванням показників звітності, аудитом, ідентифікацією і визнанням, контролем, амортизацією, інвентаризацією, законодавством.*

*Обґрунтовано потребу у подальшому поглибленні і розвитку питань: розкриття в обліковій політиці інформації про нематеріальні активи; конкретизація альтернативних підходів до їх визнання, оцінки та узагальнення в обліку; застосування комп’ютерних технологій та інформаційних систем; застосування методу моделювання; збільшення вартості підприємства за рахунок ефективного використання нематеріальних активів; розробка моделі оцінки ефективності використання торговельної марки; розробка КБ підприємства і порядок її оцінки для визнання як нематеріального активу; удосконалення методичних аспектів їх амортизаційної політики; оподаткування операцій з нематеріальними активами; удосконалення чинної законодавчої бази; методика аналізу, аудиту і контролю наявності, руху й ефектності використання нематеріальних*

© Валентина Ясишена, 2018.

*активів; методологія і організація управлінського обліку нематеріальних активів; формування обліково-аналітичної інформаційної системи управління нематеріальними активами.*

Ключові слова: *нематеріальні активи, ідентифікація, визнання, оцінка, документування, облік, звітність, аналіз, аудит.*

**JFL M40**

**Постановка проблеми в загальному вигляді.** У сучасних умовах господарювання прибуток підприємств забезпечують не тільки матеріальні активи. Важливу роль у діяльності підприємств і формуванні прибутку також відіграють ті види активів, які не мають речовинної субстанції, тобто нематеріальні активи. Для успішного використання нематеріальних активів необхідні принципово нові підходи до обліку, аналізу, контролю, аудиту і управління ними. Це потребує глибокого розуміння їх економічної сутності, значення, єдиних підходів до ідентифікації, визнання і оцінки, амортизаційної політики, розробки науково обґрунтованої класифікації, яка повинна включати вичерпний перелік видів прав, а також покращувати обліково-аналітичний процес і потреби управління.

**Аналіз досліджень і публікацій, де започатковано вирішення проблеми.** Фундаментальні питання обліку нематеріальних активів досліджували такі вітчизні науковці, як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, З. В. Задорожний, Н. М. Малюга, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, а також зарубіжні – Х. А. Андерсен, Белверд Е. Нідлз, М. Ф. Ван Бреда, Глен А. Велш, Д. Колдуелл, А. Г. Мендрул, М. Р. Метью, В. Ф. Палій, З. С. Хендриксен, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман та ін.

Проблеми обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів вивчали у дисертаційних роботах українські дослідники: В. В. Сатовський (1998 р.), Лінь Лінь Суль (2001 р.), І. А. Бігдан (2003 р.), М. Д. Равшавдех Абдель-Вахаб (2004 р.), Л. В. Бражна (2006 р.), Т. В. Польова (2006 р.), С. В. Шульга (2006 р.), С. Ф. Легенчук (2006 р.), Н. М. Бразілій (2007 р.), Ю. С. Рудченко (2007 р.), В. П. Денис (2007 р.), І. І. Криштопа (2008 р.), І. В. Жураковська (2008 р.), Ю. В. Писаренко (2009 р.), Н. М. Головай (2009 р.), Т. М. Банасько (2010 р.), І. М. Лепетан (2010 р.), О. В. Сизоненко (2010 р.), О. В. Вакун (2013 р.), М. В. Плекан (2013 р.), В. С. Шелест (2014 р.), Ю. О. Колчар (2014 р.), Х. І. Скоп (2015 р.), І. Є. Старко (2015 р.), Ю. А. Судин (2017 р.).

Проте, визнаючи значний доробок цих учених, слід зазначити, що сучасні умови господарювання ставлять нові завдання до вирішення проблем обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів.

**Метою дослідження** є вивчення і аналіз дисертаційних робіт, захищених в Україні протягом 1998–2018 рр. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”, а також виявлення тенденцій у дослідженні питань обліку, аналізу, аудиту і контролю нематеріальних активів, проведення систематизації дисертаційних робіт за напрямками досліджень, встановлення малодосліджених наукових напрямів для їх розвитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Маючи на меті виявити малодосліджені напрями у сфері обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів в Україні, є необхідність у проведенні аналізу дисертаційних робіт. Встановлення закономірностей розвитку досліджень з питань нематеріальних активів дозволить визначити достатньо або маловивчені сфери, виявити нові напрями розвитку теоретико-методологічних і практичних аспектів обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів відповідно до сучасних умов розвитку економіки України.

Для проведення аналізу досліджень з обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів була зроблена вибірка дисертацій, захищених в Україні і представлених на офіційному сайті бібліотеки ім. І. Вернадського з 1998 по 2018 р. Протягом зазначеного періоду в Україні зі спеціальності 08.00.09 (08.06.04) щодо питань нематеріальних активів захищено 25 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. За вказаний період не було захищено докторських дисертацій у сфері нематеріальних активів за даною спеціальністю. Під час дослідження не вивчалися наукові праці, присвячені питанням нематеріальних активів за іншими науковими спеціальностями. Напрями наукових досліджень в захищених дисертаціях і наукових працях з обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів з 1998 по 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) наведено в табл. 1. Для кращого сприйняття досліджуваних напрямів наукові результати дисертаційних робіт були згруповані за характерними ознаками в 15 окремих блоків. Кожен з блоків узагальнено за науковими напрямками досліджень.

1. Економічна сутність, значення, визначення термінів. Науковці в своїх працях розкрили економічну сутність нематеріальних активів [21; 19; 4; 12; 16; 14; 15; 17; 26; 23; 24], інноваційної діяльності [7], клієнтської бази (далі КБ) [11], інтелектуального капіталу підприємств [6]. Було розкрито визначення термінів: “нематеріальні активи” [27; 18; 1; 5; 23]; “актив”, “ідентифікація”, “придбання”, “одержання економічних вигід” [22]; “інтелектуальний капітал” [18; 13; 1; 6]; “інтелектуальні активи” [13]; “інноваційні продукти” [1]; “інтелектуальна власність” [18; 16; 8]; “торговельна марка”, “товарний знак”, “бренд” [20]; “гудвіл” [8; 25]; “невідчутні активи”, “нематеріальні ресурси” [18]. Окремо вивчалися такі питання:

- еволюція і тенденції розвитку нематеріальних активів у концептуальній основі обліку, аналізу та звітності [17];
- місце нематеріальних активів в економічній науці [3];
- взаємозв'язок між інтелектуальним капіталом, нематеріальними активами та гудвілом [13];
- визначення особливостей інтелектуальної складової капіталу за існування марксистської концепції виробництва [13];
- визначення місця нематеріальних активів в інноваційних процесах підприємств [18] тощо.

Таблиця 1  
Наукові напрями досліджень нематеріальних активів у захищених дисертаціях за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) з 1998 по 2018 р.

№ з/п	Наукові напрями досліджень	Науковці, які проводили дослідження, рік захисту																										
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27		
1	2	+	+																									
1	Економічна сутність, значення, визначення термінів	+	+		+	+	+																					
2	Ідентифікація і визнання																											
3	Класифікація	+	+	+																								
4	Оцінка																											
5	Документування																											
6	Облік	+	+	+	+	+	+																					
7	Питання амортизації																											
8	Інвентаризація																											
9	Звітність																											
10	Законодавство																											
11	Аналіз																											
12	Аудит																											
13	Контроль																											
14	Комп'ютерні технології та інформаційні системи																											
15	Моделювання																											

Джерело: розроблено автором за результатами вивчення кандидатських дисертацій.

2. Ідентифікація і визнання. Ідентифікацію і визнання нематеріальних активів розкрили у науковій новизні кандидатських дисертацій Н. М. Бразілій, І. І. Криштопа, О. В. Сизоненко, М. В. Плекан, Ю. О. Колчар [4; 12; 22; 17; 11]. У цьому блокові досліджувалися такі напрями:

- ідентифікація нематеріальних активів [12];
- критерії включення до складу нематеріальних активів [4; 22];
- визнання нематеріальних активів [17];
- визнання клієнтської бази як нематеріального активу банку [11];
- виокремлення критеріїв визнання гудвілу [25].

3. Класифікація. У вищезгаданих дослідженнях вивчалися питання класифікації:

- нематеріальних активів [21; 2; 27; 18; 3; 4; 12; 16; 15; 1; 14; 22; 5; 17; 26];
- ліцензій [27];
- торговельних марок [20];
- гудвілу [25];
- ознак видів інноваційної діяльності [7];
- об'єктів інтелектуальної власності [7];
- інтелектуального капіталу [6];
- видів контролю нематеріальних активів [16].

Також було проведено удосконалення складу груп нематеріальних активів [22].

4. Оцінка. Такі вчені, як В. В. Сатовський, І. А. Бігдан, М. Д. Равшавдех Абдель-Вахаб, Н. М. Бразілій, Ю. В. Писаренко, Т. М. Банасько, І. М. Лепетан, О. В. Сизоненко, О. В. Вақун, М. В. Плекан [21; 2; 19; 4; 16; 1; 14; 22; 5; 17], вивчали питання оцінки нематеріальних активів, а також окремо проводилися дослідження у таких напрямках:

- методологія оцінки [19];
- запровадження експертних методів оцінки майна у разі здійснення переоцінки нематеріальних активів [12];
- оцінка інтелектуального капіталу [16];
- методичні основи та практичні рекомендації з облікового оцінювання вартості КБ банку [11];
- формування комплексного методичного підходу до визначення вартості КБ як нематеріального активу [11];
- оцінювання КБ банків за нефінансовими показниками [11];
- калькулювання й оцінка вартості об'єктів права інтелектуальної власності (далі ОПІВ) під час їх створення з урахуванням виникнення синергетичних ефектів [13];
- система оцінки гудвілу, що передбачає створення двоетапної моделі [25].

5. Документування. Вдосконаленню документування обліку нематеріальних активів присвятили праці такі вчені, як І. А. Бігдан, С. В. Шульга, Т. В. Польова, Л. В. Бражна, Н. М. Бразілій, І. І. Криштопа, Ю. В. Писаренко, І. В. Жураковська, О. В. Сизоненко, М. В. Плекан, В. С. Шелест [2; 27; 18; 3; 4; 12; 16; 8; 22; 17; 26]. Також дослідження проводилися в напрямках:

- документального забезпечення вартісної оцінки об'єктів селекції та інших об'єктів інтелектуальної власності [8];
- удосконалення форм первинних документів і реєстрів для ідентифікації торговельних марок, не відображених у бухгалтерському обліку [20];

– розробки форм первинних документів з обліку витрат на створення нематеріальних активів та доходів від їх використання у науково-дослідних господарствах [14];

– розробки методики документування та відображення в обліку витрат на створення і використання торговельної марки [20];

– документальне оформлення гудвілу при придбанні та при корпоратизації у частині розроблення нових документів: калькуляції гудвілу, аналітичної відомості з обліку гудвілу, облікової картки гудвілу [25].

6. Облік. Загальні питання організації і методики обліку нематеріальних активів висвітлювали у дисертаційних роботах такі вчені, як В. В. Сатовський, І. А. Бігдан, М. Д. Равшавдех Абдель-Вахаб, Т. В. Польова, Л. В. Бражна, Н. М. Бразілій, І. М. Лепетан, Лінь. Лінь Суль, Х. І. Скоп, І. Є. Старко [21; 2; 19; 18; 3; 4; 14; 15; 23; 24].  
Окремо науковцями вивчалися такі питання:

– методологія обліку [9; 19];

– поділ нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку на об'єкти, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми [1];

– методика обліку об'єктів інтелектуальної власності протягом тимчасового захисту [4];

– уточнення теоретичних аспектів бухгалтерського обліку ОПІВ [13];

– методика обліку нематеріальних активів при передачі їх у тимчасове використання підприємствами-правовласниками та отримання підприємствами-користувачами [4];

– методика обліку створення інтелектуальної власності [8];

– методика обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на етапі їх розробки (дослідно-конструкторських робіт) [12];

– методика обліку ліцензійних угод з розподілом на групи, які характеризують права учасників договорів (реалізація всіх або частини прав) [8];

– методичний підхід до відображення інтелектуального капіталу у взаємозв'язку з додатковим капіталом підприємства як джерела його життєдіяльності [1];

– позабалансовий облік нематеріальних активів і активів, залежних від нематеріальних активів [22];

– відображення в позабалансовому обліку вартості реальних матеріальних носіїв ОПІВ [13];

– розробка для ІТ-підприємств організаційного забезпечення й адаптації методики переоцінки нематеріальних активів, для яких існує та не існує активний ринок [23];

– вплив електронної торгівлі на побудову системи обліку та аналізу об'єктів інтелектуальної власності [19];

– методичні рекомендації з обліку прав на використання (надання у використання) нематеріальних активів [27];

– методичне відображення торговельних марок в обліку [20];

– облікове забезпечення операцій комерційного використання торговельних марок [20];

– удосконалення способу обліку торговельних марок і веб-сайтів [26];

– комплексні методики застосування низки прийомів оперативного обліку і аналізу інноваційної діяльності [7];

- методичні прийоми і техніки організації оперативного обліку й аналізу об'єктів права інтелектуальної власності [7];
  - розробки вартісної та майнової концепції бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу [13];
  - методики відображення в складі нематеріальних активів групи об'єктів інтелектуальної власності [8];
  - доповнення переліку витрат на дослідження і розробку, що виникають в процесі створення об'єктів селекції [8];
  - удосконалення методики обліку витрат на етапі дослідження щодо створення підприємством нематеріального активу власними силами [23];
  - поглиблення теоретичних засад оперативного обліку та аналізу інноваційної діяльності [7];
  - порядок відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку [25];
  - удосконалення підходів до облікової політики [9; 1; 14; 23];
  - удосконалення рахунків і субрахунків обліку нематеріальних активів [13; 16; 1; 26; 24];
  - удосконалення рахунків для обліку ліцензованої продукції [3];
  - аналітичний облік гудвілу в частині відкриття субрахунків з розмежуванням внутрішнього та зовнішнього гудвілу [25];
  - удосконалення обліково-інформаційного забезпечення системи управління торговельними марками [20];
  - пропозиції до використання комплексної інтегрованої обліково-контрольної підсистеми генерування управлінської інформації про стан, рух і ефективність використання нематеріальних активів [24];
  - обґрунтування гудвілу, що виникає в результаті інтеграційних угод як прояву синергетичного ефекту за рахунок злиття та поглинання [25].
7. Питання амортизації. У цьому блокові науковцями вивчалися такі питання:
- методика обліку амортизації нематеріальних активів [2];
  - порядок амортизації нематеріальних активів [3];
  - основні напрямки амортизаційної політики підприємств [4];
  - система обліку амортизаційних відрахувань та їх використання через введення субрахунків за видами необоротних активів [16].
8. Інвентаризація. Удосконаленням методики проведення інвентаризації займалися такі науковці, як Л. В. Бражна, Т. М. Банасько [3; 1]. Також проводилося удосконалення:
- порядку інвентаризації торговельних марок [20];
  - методики інвентаризації ОПІВ [13].
9. Звітність. Під час проведених досліджень питання звітності піднімалися науковцями у таких напрямках:
- порядку відображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій та статистичній звітності [8];
  - методики розкриття інформації у фінансовій звітності (у частині інвестицій у нематеріальні активи) [27];

- обґрунтування додаткових елементів фінансової звітності [17];
  - порядку розкриття інформації про ринкову вартість торговельної марки у звітності [20];
  - удосконалення Розділу I “Нематеріальні активи”, зокрема Приміток до фінансової звітності [17];
  - розкриття інформації про КБ у фінансовій звітності [11];
  - удосконалення управлінських звітів для оперативного обліку і контролю нематеріальних активів [24];
  - представлення нематеріальних активів у корпоративній звітності [17];
  - розробки управлінського звіту [17].
10. Законодавство. У цьому блокові науковцями досліджувалися такі питання:
- вдосконалення законодавства у сфері нематеріальних активів [10; 21];
  - розвиток правових норм у регламентації інноваційної діяльності [7; 10].
11. Аналіз. Дослідження в напрямі удосконалення методики аналізу нематеріальних активів проводили такі науковці, як І. А. Бігдан, М. Д. Равшавдех Абдель-Вахаб, С. В. Шульга, Т. В. Польова, О. В. Вакун, В. С. Шелест [2; 19; 27; 18; 5; 26]. Також дослідження проводилися в напрямках:
- проведення патентного аналізу [26];
  - методики здійснення оперативного аналізу ефективності інноваційної діяльності [7];
  - удосконалення обліково-аналітичної інформаційної бази для забезпечення використання інтелектуальних активів будівельних підприємств [5];
  - удосконалення аналітичного забезпечення прийняття рішень для формування патентної політики [26];
  - сформовано інформаційно-аналітичну систему управління нематеріальними активами, до якої включено концептуальну модель розрахунку ефективності використання нематеріальних активів [22];
  - методику аналізу внутрішнього гудвілу [25];
  - алгоритм аналізу залежності прибутку від вартості гудвілу, нематеріальних активів та активів підприємства загалом через використання запропонованої економетричної моделі [25].
12. Аудит. Вивченням питань організації і методики аудиту займалися: В. В. Сатовський, І. А. Бігдан, С. В. Шульга, Т. В. Польова, Н. М. Бразілій, Ю. В. Писаренко, Лінь. Лінь Суль [21; 2; 27; 18; 4; 16; 15]. Також дослідження спрямовувалися у сфері розробки робочих документів аудитора [4].
13. Контроль. Організація й методика контролю нематеріальних активів була висвітлена в праці Ю. С. Рудченко [12]. Окремі сторони дослідження даного питання стосувалися таких напрямів:
- методичного підходу до контролю ефективності використання нематеріальних активів [1];
  - обґрунтування порівняльно-зіставної процедури з техніко-правового забезпечення попереднього, поточного та наступного контролю нематеріальних активів підприємства [12];



– удосконалення системи внутрішнього контролю й аудиту операцій з нематеріальними активами [22];

– методики проведення внутрішньогосподарського та державного контролю нематеріальних активів [14].

14. Комп'ютерні технології та інформаційні системи. За цим напрямом проведені такі дослідження:

– машинна обробка і аналіз облікової інформації з використанням ЕОМ [21];

– автоматизація обліку в системі управління підприємством [2];

– розробка проекту автоматизації аудиту-аналізу нематеріальних активів [15];

– розгляд організаційних аспектів автоматизації аналітичних процедур з використанням сучасних комп'ютерних систем і технологій [17];

– методика обліку із застосуванням комп'ютерних технологій [19];

– методика оцінки із застосуванням комп'ютерних технологій [19];

– методика аудиту в умовах використання комп'ютерних технологій [27];

– методика бухгалтерського обліку немайнових складових інтелектуального капіталу в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем [13].

15. Моделювання. За цим напрямом проведені такі дослідження:

– розробка ймовірнісної контрольно-аналітичної моделі оцінки економічної ефективності використання нематеріальних активів [12];

– запропоновано модель оцінки ефективності використання інтелектуальної власності [19];

– розробки моделі економічного аналізу нематеріальних активів [16];

– організаційної моделі контролю нематеріальних активів [24];

– розробка економіко-математичної моделі прогнозування рентабельності нематеріальних активів та визначення резервів її підвищення [18];

– набуло подальшого розвитку вивчення детермінованої факторної моделі, за допомогою якої можливо визначити резерви підвищення рентабельності нематеріальних активів [18];

– удосконалення моделі впровадження інноваційної продукції у виробництво [7];

– розробка моделі контролю нематеріальних активів та оцінки вигідності їх використання [14];

– розробка і адаптація економіко-математичної моделі аудиту і аналізу ефективності використання нематеріальних активів на підприємствах [15];

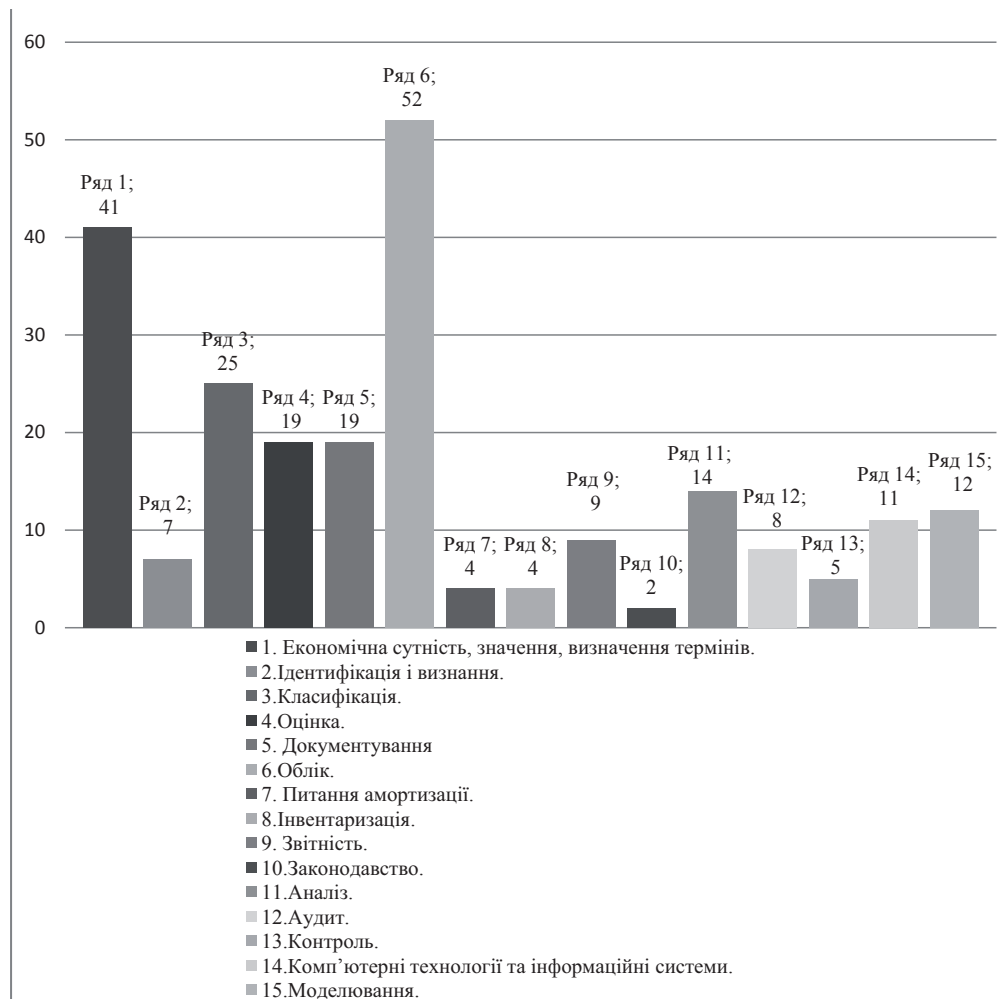
– побудова концептуальної моделі економічного аналізу нематеріальних активів [5];

– удосконалення інформаційної моделі витрат на придбання/створення нематеріальних активів в процесі загальної інноваційної діяльності підприємства [1];

– розробка просторової моделі інформації, що надається системою бухгалтерського обліку про вартість підприємства для потреб управління [13].

Після проведення аналізу напрямів, які вивчалися, розроблялися і удосконалювалися науковцями, можна виявити, за якими напрямками проведено найбільше досліджень, а також ті, що є найменш дослідженими. Опрацювавши наукову новизну вищезазначених дисертаційних робіт, було виокремлено підняті питання, віднесено їх до відповідного блоку і пораховано за рівнем інтересу. Деякі питання, викладені у науковій новизні,

можна було віднести одночасно до двох блоків, але при виборі блоку було враховано суттєву перевагу між об'єктами дослідження. У результаті було отримано кількість балів, яка вказала на науковий інтерес до відповідного напрямку дослідження і рівень його вивчення (рис. 1).



**Рис. 1. Основні блоки наукових досліджень кандидатських дисертацій щодо нематеріальних активів за 1998–2018 рр.**

Отже, за даними рис. 1 побудуємо градацію проведених наукових досліджень, враховуючи одержані бали у сфері нематеріальних активів, від найбільш досліджених сфер до найменш досліджених:

- облік – 52;
- економічна сутність, значення, визначення термінів – 41;
- класифікація – 25;
- оцінка – 19;

- документування – 19;
- аналіз – 14;
- моделювання – 12;
- комп'ютерні технології та інформаційні системи – 11;
- звітність – 9;
- аудит – 8;
- ідентифікація і визнання – 7;
- контроль – 5;
- питання амортизації – 4;
- інвентаризація – 4;
- законодавство – 2.

Таким чином, наукові дослідження за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04), пов'язані з обліком, аналізом та аудитом нематеріальних активів в Україні, найбільше здійснювались у таких сферах: бухгалтерського обліку; економічної сутності, значення, визначення термінології; класифікації; оцінки; документування; аналізу; моделювання; комп'ютерних технологій та інформаційних систем. Меншою мірою досліджені напрями, пов'язані з формуванням показників звітності, аудитом, ідентифікацією і визнанням, контролем, амортизацією, інвентаризацією, законодавством.

**Висновки.** У результаті проведеного дослідження встановлено рівень вивчення кожного з виокремлених наукових напрямів, розкритих в дисертаційних роботах щодо обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів, і зроблено такі висновки:

1. До напрямів, які потребують подальшого поглиблення і розвитку, віднесено питання розкриття в обліковій політиці інформації про нематеріальні активи, тому конкретизація альтернативних підходів до їх визнання і оцінки та узагальнення в обліку потребують додаткової розробки з надання рекомендацій щодо їх відображення в Наказі про облікову політику. Це є важливим через те, що нематеріальні активи особливі й постійно ускладнюються, змінюються і виникають їхні нові види.

2. Комп'ютерні технології та інформаційні системи, а також застосування моделювання, значною мірою привертають увагу науковців. Подальші дослідження з використанням даних підходів є передовими і потребують постійного удосконалення у сферах обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів. Є необхідність у дослідженні питань збільшення вартості підприємства за рахунок ефективного використання нематеріальних активів. Інформація, яка надається системою фінансового обліку, характеризується низьким рівнем релевантності, обґрунтованості та не відповідає потребам вітчизняного ринку капіталу, що, зокрема, підтверджується відставанням балансової вартості нематеріальних активів підприємства від їх ринкової вартості. Невідображення нематеріальних активів у балансі і неврахування їхнього значення для господарської діяльності призводить до заниження вартості підприємства.

3. Питання розробки моделі оцінки ефективності використання торговельної марки в діяльності суб'єкта господарювання має велике значення через те, що на сьогодні торговельна марка (бренд) – це візитна картка у світі бізнесу. Потребує подальшого розвитку розробка КБ підприємства і порядок її оцінки для визнання як нематеріального активу. Є необхідність в удосконаленні методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів, які потребують проведення досліджень у сфері застосування

прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на деякі їх види. Подальші дослідження необхідно спрямувати на ширше вивчення питань щодо нематеріальних активів, які не підлягають зносу і застосовуванню прямої амортизації. Також потребує усунення розбіжність між П(С)БО 8 і ПКУ щодо визначення строку корисного використання нематеріальних активів.

4. У дослідженнях не піднімалися питання щодо оподаткування нематеріальних активів. Однак в рамках постійної зміни податкового законодавства актуальними є питання оподаткування операцій з нематеріальними активами. Є ряд питань, які потребують уточнень, а саме: удосконалення термінологічного апарату; терміни використання, методи та особливості амортизації нематеріальних активів; операції з нематеріальними активами, що пов'язані зі збільшенням (зменшенням) фінансового результату до оподаткування тощо.

5. Малодослідженими є питання удосконалення чинної законодавчої бази, яка має певні розбіжності, що впливають на ведення бухгалтерського обліку і проведення податкових розрахунків. Недосконалість чинної законодавчої бази в частині операцій з нематеріальними активами деякими учасниками ринку спричиняє процвітання тіньової економіки та невизнання прав на наукові відкриття, фірмові торговельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї тощо. Подальшого розвитку і удосконалення потребують організація та методика аналізу, аудиту і контролю наявності, руху й ефективності використання нематеріальних активів.

**Перспективи подальших досліджень.** Потребують подальших досліджень питання методології і організації управлінського обліку нематеріальних активів. Управлінський облік нематеріальних активів можна розуміти як процес збирання, накопичення, обробки, систематизації та передачі інформації внутрішнім користувачам про стан і рух нематеріальних активів у процесі господарської діяльності підприємства. Це необхідно для здійснення аналізу, оптимізації, прогнозування, планування і контролю за нематеріальними активами для прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності їх використання. Також малодослідженими є питання щодо формування обліково-аналітичної інформаційної системи управління нематеріальними активами.

Усі вищезазначені рекомендації, запропоновані для здійснення подальших наукових розробок у сфері обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів, необхідні для розвитку нових підходів в управлінні ними, що на сьогодні є одним з пріоритетних напрямів дослідження.

#### **Список використаних джерел**

1. Банасько Т. М. *Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. М. Банасько ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 18 с.
2. Бігдан І. А. *Облік і аудит нематеріальних активів* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / І. А. Бігдан ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2003. – 19 с.

3. Бражна Л. В. Облік нематеріальних активів в АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Л. В. Бражна ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2006. – 20 с.
4. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. М. Бразілій ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2007. – 20 с.
5. Вакун О. В. Облік і аналіз нематеріальних активів у будівельних підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / О. В. Вакун ; ДВНЗ Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаніка. – Івано-Франківськ, 2013. – 20 с.
6. Головай Н. М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. М. Головай ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2009. – 20 с.
7. Денис В. П. Оперативний облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / В. П. Денис ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2007. – 19 с.
8. Жураковська І. В. Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / І. В. Жураковська ; Нац. наук. центр Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2008. – 20 с.
9. Задорожний З. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / З. В. Задорожний // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 163–169.
10. Задорожний З. В. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. В. Задорожний // Економічний аналіз. – 2009. – № 4. – С. 306–312.
11. Колчар Ю. О. Облікова оцінка клієнтської бази як нематеріального активу банківських установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю. О. Колчар ; Одес. нац. екон. ун-т. – Одеса, 2014. – 20 с.
12. Криштопа І. І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / І. І. Криштопа ; Держ. вищ. навч. закл. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2008. – 19 с.
13. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / С. Ф. Легенчук ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 21 с.
14. Лепетан І. М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / І. М. Лепетан ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2010. – 23 с.
15. Лінь Суль Лінь. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Лінь. Лінь Суль ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2001. – 20 с.

16. Писаренко Ю. В. Організація та методика обліку і контролю нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю. В. Писаренко ; Держ. вищ. навч. закл. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2008. – 20 с.
17. Плекан М. В. Облік і аналіз нематеріальних активів в умовах розвитку інформаційної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / М. В. Плекан ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. – Л., 2013. – 20 с.
18. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / Т. В. Польова ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2006. – 19 с.
19. Равшавдех Абдель-Вахаб М. Д. Облік і аналіз нематеріальних активів підприємств торгівлі в умовах комп'ютеризації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / М. Д. Равшавдех Абдель-Вахаб ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2004. – 18 с.
20. Рудченко Ю. С. Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю. С. Рудченко ; Нац. наук. центр Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2007. – 20 с.
21. Сатовський В. В. Облік і аудит нематеріальних активів (на матеріалах підприємств ЗАТ Укртатнафта) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / В. В. Сатовський ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 1998. – 16 с.
22. Сизоненко О. В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / О. В. Сизоненко ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 21 с.
23. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: відображення та переоцінка : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Х. І. Скоп ; Центр. спілка спожив. тов-в України, Львів. комерц. акад. – Львів, 2015. – 20 с.
24. Старко І. Є. Облік і контроль нематеріальних активів у системі управління діяльністю підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / І. Є. Старко ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. – Львів, 2015. – 20 с.
25. Судин Ю. А. Облік і аналіз гудвілу підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю. А. Судин ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2017. – 20 с.
26. Шелест В. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / В. С. Шелест ; ДВНЗ Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2014. – 20 с.
27. Шульга С. В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / С. В. Шульга ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 21 с.

---

**References**

1. Banasko T. M. Bukhhalterskyi oblik i kontrol nematerialnykh aktyviv: otsinka ta poriadok vidobrazhennia: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 [Accounting and audit of intangible assets: valuation and data records: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Zhytomyr, 2010, 18 p. [in Ukrainian].
2. Bihdan I. A. Oblik i audyt nematerialnykh aktyviv: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting and audit of intangible assets: extended abstract of candidate's thesis: 08.06.04]. Khark. derzh. un-t kharchuvannia ta torhivli. Kharkiv, 2003, 19 p. [in Ukrainian].
3. Brazhna L. V. Oblik nematerialnykh aktyviv v APK : Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting of intangible assets in Agro-Industrial Complex (AIC): extended abstract of candidate's thesis: 08.06.04]. Nats. nauk. tsentr "In-t ahrar. ekonomiky" UAAN. Kyiv, 2006, 20 p. [in Ukrainian].
4. Brazhna N.M. Oblik i audyt nematerialnykh aktyviv (na prykladi pidpriemstv kharchovoi promyslovosti): avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting and audit of intangible assets (based on the example of food processing enterprises): extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Kyiv. nats. ekon. un-t im. V.Hetmana. Kyiv, 2007, 20 p. [in Ukrainian].
5. Vakun O. V. Oblik i analiz nematerialnykh aktyviv u budivelnykh pidpriemstvakh : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting and audit of intangible assets in construction enterprises: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. DVNZ "Prykarp. nats. un-t im. V. Stefanyka". Ivano-Frankivsk, 2013, 20 p. [in Ukrainian].
6. Holovai N. M. Oblik ta analiz v upravlinni intelektualnym kapitalom pidpriemstva: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting and analysis in management of the intellectual capital of enterprises: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t. Kyiv, 2009, 20 p. [in Ukrainian].
7. Denys V.P. Operatyvnyi oblik i analiz innovatsiinoi diialnosti pidpriemstv: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Operational accounting and analysis of innovative activities of enterprises: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Kyiv. nats. ekon. un-t im. V.Hetmana. Kyiv, 2007, 19 p. [in Ukrainian].
8. Zhurakovska I. V. Oblik intelektualnoi vlasnosti v silskohospodarskykh pidpriemstvakh : avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting of intellectual property in agricultural enterprises: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Nats. nauk. tsentr "In-t ahrar. ekonomiky" UAAN. Kyiv, 2008, 20 p. [in Ukrainian].
9. Zadorozhnyi Z. V. Aktualni problemy bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Current issues of accounting in Ukraine]. Ekonomichnyi analiz – Economic Analysis, 2010, No. 6, p. 163-169 [in Ukrainian].
10. Zadorozhnyi Z. V. Problemy zakonodavchoho rehuliuвання bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Issues of accounting regulatory environment in Ukraine]. Ekonomichnyi analiz – Economic Analysis, 2009, No. 4, p. 306-312 [in Ukrainian].
11. Kolchar Yu. O. Oblikova otsinka kliientskoi bazy yak nematerialnoho aktyvu bankivskykh ustanov: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting estimate of a customer database as intangible assets in banking institutions: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Odes. nats. ekon. un-t. Odesa, 2014, 20 p. [in Ukrainian].

12. Kryshchuk I. I. Metodyka ta orhanizatsiia obliku ta kontroliu nematerialnykh aktyviv: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Methods and arrangements for accounting and control of intangible assets: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Derzh. vyshch. navch. zakl. "Kyiv. nats. ekon. un-t im. V. Hetmana". Kyiv, 2008, 19 p. [in Ukrainian].
13. Lehenchuk S.F. Bukhholderske vidobrazhennia intelektualnoho kapitalu: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Recording in accounting of intellectual capital: extended abstract of candidate's thesis: 08.06.04]. Nats. ahrar. un-t. Kyiv, 2006, 21 p. [in Ukrainian].
14. Lepetan I.M. Oblik i kontrol nematerialnykh aktyviv u naukovykh doslidnykh hospodarstvakh: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 [Accounting and control of intangible assets of research and development units: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. In-t ahrar. ekonomiky UAAN. Kyiv, 2010, 23 p. [in Ukrainian].
15. Lin Sul Lin. Oblik, audyt i analiz nematerialnykh aktyviv : Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting, audit and analysis of intangible assets: extended abstract of candidate's thesis: 08.06.04]. Kyiv. nats. ekon. un-t. Kyiv, 2001, 20 p. [in Ukrainian].
16. Pysarenko Yu.V. Orhanizatsiia ta metodyka obliku i kontroliu nematerialnykh aktyviv: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Arrangements and methods for accounting and control of intangible assets: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Derzh. vyshch. navch. zakl. "Kyiv. nats. ekon. un-t im. V. Hetmana". Kyiv, 2008, 20 p. [in Ukrainian].
17. Plekan M. V. Oblik i analiz nematerialnykh aktyviv v umovakh rozvytku informatsiinoi ekonomiky: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 [Accounting and analysis of intangible assets in the information economy: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Tsent. spilka spozhyv. t-v Ukrainy, Lviv. komerts. akad. Lviv, 2013, 20 p. [in Ukrainian].
18. Poliova T. V. Oblik, audyt i analiz nematerialnykh aktyviv: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk [Accounting, audit and analysis of intangible assets: extended abstract of candidate's thesis]. Khark. derzh. un-t kharchuvannia ta torhivli. Kharkiv, 2006, 19 p. [in Ukrainian].
19. Ravshavdekh Abdel-Vakhab M. D. Oblik i analiz nematerialnykh aktyviv pidpriemstv torhivli v umovakh kompiuteryzatsii: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting and analysis of intangible assets of trade enterprises in a computerized environment: extended abstract of candidate's thesis: 08.06.04]. Khark. derzh. un-t kharchuvannia ta torhivli. Kharkiv, 2004, 18 p. [in Ukrainian].
20. Rudchenko Yu.S. Oblik torhovelnykh marok (brendiv) na pidpriemstvakh kharchovoi promyslovosti: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting of trade marks (brands) in food processing enterprises: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Nats. nauk. tsentr "In-t ahrar. ekonomiky" UAAN. Kyiv, 2007, 20 p. [in Ukrainian].
21. Satovskiy V. V. Oblik i audyt nematerialnykh aktyviv (na materialakh pidpriemstv ZAT "Ukratnafta"): Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.06.04 [Accounting and audit of intangible assets (based on the example of enterprises of JSC "Ukrnafta"): extended abstract of candidate's thesis: 08.06.04]. Kyiv. nats. ekon. un-t. Kyiv, 1998, 16 p. [in Ukrainian].



22. Syzonenko O. V. Oblik, kontrol i analiz operatsii z nematerialnymy aktyvamy: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting, control and analysis of operations with intangible assets: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy. Kyiv, 2010, 21 p. [in Ukrainian].
23. Skop Kh. I. Bukhhalterskyi oblik nematerialnykh aktyviv: vidobrazhennia ta pereotsinka : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting of intangible assets: recording and revaluation: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Tsent. spilka spozhyv. tov-v Ukrainy, Lviv. komerts. akad. Lviv, 2015, 20 p. [in Ukrainian].
24. Starko I. Ye. Oblik i kontrol nematerialnykh aktyviv u systemi upravlinnia diialnistiu pidpriemstva: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 [Accounting and control of intangible assets in management of an enterprise: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Tsent. spilka spozhyv. tov-v Ukrainy, Lviv. komerts. akad. Lviv, 2015, 20 p. [in Ukrainian].
25. Sudyn Yu.A. Oblik i analiz hudvilu pidpriemstv: avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting and analysis of enterprise goodwill: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t. Kyiv, 2017, 20 p. [in Ukrainian].
26. Shelest V. S. Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia nematerialnymy aktyvamy: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09 [Accounting and analytical support of managing intangible assets: extended abstract of candidate's thesis: 08.00.09]. DVNZ "Kyiv. nats. ekon. un-t im. V. Hetmana". Kyiv, 2014, 20 p. [in Ukrainian].
27. Shulha S. V. Oblik i audyt nematerialnykh aktyviv: teoriia, orhanizatsiia, metodyka: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk [Accounting and audit of intangible assets: theory, arrangements and methods: extended abstract of candidate's thesis]. Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy. Kyiv, 2006, 21 p. [in Ukrainian].

Редакція отримала матеріал 19 червня 2018 р.