

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**



ЯСИШЕНА ВАЛЕНТИНА ВАЛЕРІЇВНА

УДК: 657.421.3 : 001.8

**МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Тернопіль – 2020

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Західноукраїнському національному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України
Задорожний Зеновій-Михайло Васильович,
Західноукраїнський національний університет,
проректор з наукової роботи

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Куцик Петро Олексійович,
Львівський торговельно-економічний університет
Центральної спілки споживчих товариств
України, ректор

доктор економічних наук, професор
Легенчук Сергій Федорович,
Державний університет «Житомирська
політехніка», завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку

доктор економічних наук, доцент
Нестеренко Оксана Олександрівна,
Харківський державний університет харчування та
торгівлі, в.о. завідувача кафедри фінансів та обліку

Захист відбудеться «22» грудня 2020 р. об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Західноукраїнському національному університеті за адресою: 46009, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11 а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Західноукраїнського національного університету за адресою: 46009, м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий «20» листопада 2020 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
к. е. н., доцент



І. Я. Омецінська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. У світовій практиці нематеріальним активам відводяться провідні позиції у бізнес-процесах компаній. Ускладнення економічних відносин, постійна змінюваність законодавчо-нормативної бази в частині ведення діяльності суб'єктами господарювання актуалізують проблеми розвитку методології та організації бухгалтерського обліку щодо нематеріальних активів відповідно до сучасних економічних реалій. Актуальність окресленої проблематики підкреслюється значущістю для підприємств використання таких активів. Впливаючи на ринкову вартість компанії, вони сприяють підвищенню інвестиційної привабливості, прибутковості, рівня конкурентоздатності продукції, забезпечуючи зниження витрат робочого часу, ресурсів виробництва в процесі діяльності суб'єкта господарювання в межах чинного законодавства. Це зумовлює необхідність проведення досліджень у сфері вдосконалення методологічних і організаційних підходів до обліку нематеріальних активів та їхнього відображення у звітності.

Важливість проведення досліджень, спрямованих на визначення ролі, місця, значення, обґрунтування напрямів удосконалення обліку та управління нематеріальними активами, визначається як зарубіжними, так і вітчизняними науковцями. Загалом, для операцій, пов'язаних з нематеріальними активами, характерні елементи невизначеності та неоднозначності, що є об'єктом активних дискусій серед науковців і практиків. Слід також вказати, що господарюючі суб'єкти поки що неповною мірою оцінюють масштаби позитивного ефекту, якого можливо досягти в процесі використання нематеріальних активів.

Проблемні аспекти методології обліку досліджували вітчизняні й зарубіжні науковці, зокрема Х. Андерсен, М. І. Бондар, Р. Ф. Бруханський, Ф. Ф. Бутинець, М. Ф. Ван Бреда, Т. А. Гоголь, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, З.-М. В. Задорожний, Л. М. Кіндрацька, Д. Колдуелл, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, А. М. Кузьмінський, Н. М. Малюга, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен, Н. М. Хорунжак, М. Г. Чумаченко.

Окремі питання обліку нематеріальних активів у своїх працях розкрили багато вітчизняних і зарубіжних економістів, серед яких Т. М. Банасько, І. А. Бігдан, Н. М. Бразілій, В. М. Диба, Р. Каплан, І. І. Криштопа, П. О. Куцик, Дж. Р. Хітчнер, Б. Лев, С. Ф. Легенчук, І. М. Лепетан, О. О. Нестеренко, Д. Нортон, Ю. В. Писаренко, Т. В. Польова, Н. Ю. Пузиня, Р. Рейлі, В. В. Сатовський, В. В. Сопко, Т. Стюарт, О. М. Удовиченко, Р. Швайс, І. Й. Яремко.

Певна річ, що цінність досліджень проведених науковцями досить висока. Водночас, сучасні умови господарювання диктують нові завдання у веденні бізнесу. Для їх розв'язання потрібно відпрацювати системні та комплексні підходи до оновлення теоретико-практичної площини бухгалтерського обліку, зокрема і в частині нематеріальних активів. Актуалізується важливість вирішення проблемних питань щодо термінологічних неточностей, визнання,

документування, інвентаризації, оцінки, капіталізації, калькулювання, амортизації, відображення в звітності, що не мають однозначного підходу до вирішення через існування різних видів нематеріальних активів. Суттєвою проблемою є недосконале нормативно-правове забезпечення операцій пов'язаних з цим видом активів. Потребують розкриття також питання щодо удосконалення методології та організації управлінського обліку нематеріальних активів, які впливають на управління вартістю підприємства. Дискусійність багатьох методологічних і організаційних питань обліку нематеріальних активів, недостатній рівень їхнього дослідження в галузевому аспекті з урахуванням сучасних проблем управління підприємством зумовили вибір теми дослідження, окреслення його мети та завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Напрямок дисертаційної роботи пов'язаний з планом науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за держбюджетними темами: «Концепція розвитку управлінського обліку в транснаціональних корпораціях» (номер державної реєстрації 0117U000411); «Модернізація бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерно-комунікаційних технологій для забезпечення кібербезпеки підприємств» (номер державної реєстрації 0120U102054), а також за темами: «Удосконалення системи забезпечення конкурентоспроможності продукції безалкогольного виробництва на інноваційній основі» (номер державної реєстрації 0117U005575); «Облік, аналіз і контроль в системі управління інвестиційною діяльністю підприємства» (номер державної реєстрації 0114U001078); «Організація і методика обліку нематеріальних активів» (номер державної реєстрації 0119U101374); «Удосконалення соціально-економічних аспектів планування, обліку та контролю в системі управління підприємством» (номер державної реєстрації 011200U100351). У межах виконання науково-дослідних робіт автором підготовлено пропозиції з удосконалення теоретико-методологічних і прикладних положень обліку нематеріальних активів в діяльності підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є удосконалення методологічних, організаційних та прикладних положень обліку нематеріальних активів для підвищення рівня інформаційного забезпечення управління ними. Для досягнення визначеної мети сформовано і вирішено такі завдання:

- дослідити соціально-економічні концепції розвитку економічних формацій в історичній площині та їх вплив на операції з нематеріальними активами для їх узагальнення у розрізі етапів еволюції;
- розкрити поняття і удосконалити класифікацію нематеріальних активів для покращення обліково-аналітичного процесу та потреб управління;
- ідентифікувати ключові позиції визнання нематеріальних активів з метою оптимізації їх понятійно-категорійного позиціонування в обліку;
- дослідити і порівняти нематеріальні активи, наведені в регламентах оцінки й обліку різних рівнів стандартизації, для оптимізації управління ними;
- систематизувати диференційовані підходи і чинні методи оцінки нематеріальних активів, розкриті у нормативно-законодавчих та методичних документах для усунення проблемних питань і розбіжностей між ними;

- розширити положення облікової політики у частині фінансового та управлінського обліку нематеріальних активів, виокремити принципи, складові, структурні елементи з метою оптимізації обліку, аналізу, планування та прогнозування діяльності підприємств;

- оновити перелік принципів обліку і фінансової звітності для удосконалення методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів;

- дослідити методи бухгалтерського обліку для ідентифікації їх впливу на облікову практику та формування показників звітності щодо нематеріальних активів і гудвілу відповідно до вимог чинного законодавства;

- удосконалити синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів та внутрішнього гудвілу за операційною діяльністю підприємства і сформувавши методичні положення для узгодженого відображення об'єктів нематеріального походження у Плані рахунків і фінансовій звітності;

- обґрунтувати рекомендації з відображення інформації, що продукується підсистемою управлінського обліку щодо нематеріальних і інтелектуальних активів у Звіті про управління;

- уточнити та удосконалити облікові, правові та маркетингові аспекти використання суб'єктами господарювання торговельної марки в ринкових умовах ведення бізнесу для оптимізації їх обліку;

- поглибити методологічні та організаційні положення обліку в частині амортизаційної політики нематеріальних активів;

- встановити відмінності між внутрішнім і зовнішнім гудвілом з виокремленням внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на їх формування і на цій основі визначити умови відокремленого їх обліку;

- розкрити сутність інтелектуальних активів, визначити їх основні складові, запропонувати аналітичні рахунки як основу розроблення методики обліку інтелектуального капіталу з метою оптимізації теорії і практики бухгалтерського обліку;

- виробити організаційні засади формування інформаційної бази щодо нематеріальних й інтелектуальних активів у системі управлінського обліку;

- сформувавши концептуальні основи комплексної моделі обліку нематеріальних активів підприємств харчової промисловості України.

Об'єктом дослідження є процес створення і використання нематеріальних активів на промислових підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність методологічних, методичних, організаційних та прикладних положень обліку нематеріальних активів і об'єктів, пов'язаних з ними, на підприємствах харчової промисловості України.

Методи дослідження. В процесі наукового дослідження використано загальнонаукові та конкретно-наукові методи (спеціальні методи): наукова абстракція та історичний – для дослідження еволюції нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економіки та окреслення наявних проблем, теорії і практики обліку нематеріальних активів; експрес-опитування головних бухгалтерів компаній – для виокремлення проблемних зон в частині обліку нематеріальних активів; аналіз змісту нормативних документів – для вивчення і удосконалення стану нормативного регулювання

обліку нематеріальних активів; аналіз та синтез – для виявлення сучасного стану дослідження елементів методу бухгалтерського обліку; системний аналіз – при дослідженні принципів бухгалтерського (фінансового) обліку, управлінського обліку і податкових розрахунків щодо формування облікової політики підприємства та розкритті характеристики її основних елементів; метод термінологічного аналізу – при вивченні історії термінів і уточненні їх змісту, встановленні взаємозв'язку і підпорядкування таких понять, як нематеріальні активи, інтелектуальні активи, внутрішній гудвіл, оцінка, оцінювання та інші; моделювання – з метою визначення впливу факторів на методологію обліку, нематеріальних активів і внутрішнього гудвілу, взаємозв'язку рахунків, подвійного запису і балансового узагальнення як елементів методу бухгалтерського обліку, впливу нематеріальних активів й інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства, взаємозв'язку всіх складових нематеріальних ресурсів підприємства в бухгалтерському й управлінському обліку; графічний – для графічного зображення блоків наукових напрямів дослідження нематеріальних активів, нормативного забезпечення обліку нематеріальних активів, об'єктів нематеріальних активів, наведених в міжнародних, європейських, національних стандартах обліку і оцінки, принципів облікової політики управлінського обліку нематеріальних активів, зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості. На всіх етапах дослідження використовувалися методи порівняння і групування, а на завершальному використано абстрактно-логічний метод – для формулювання висновків дослідження.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік в Україні, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наукові праці й публікації у періодичних виданнях вітчизняних та зарубіжних учених-економістів і практиків з питань економіки, менеджменту, обліку, фінансів, аналізу й аудиту. В роботі використано офіційні матеріали Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, спеціалізовані фахові Інтернет-ресурси, обліково-аналітична інформація та звітність підприємств харчової промисловості.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень й розробці практичних рекомендацій з удосконалення методології та організації обліку нематеріальних активів підприємств харчової промисловості з метою ефективного управління підприємствами в умовах актуалізації нематеріальних активів в економіці.

У процесі проведеного дослідження отримані такі найбільш важливі наукові результати:

вперше:

– розроблено комплексну модель удосконалення методології та організації обліку нематеріальних активів з теоретичним обґрунтуванням змісту концепції обліку нематеріальних активів для підприємств харчової

промисловості України, що розкривається через її складові, які в сукупності уможливають розрахунок реальної вартості підприємства;

– аргументовано формування облікової політики в частині управлінського обліку нематеріальних активів на основі принципів комплексності, системності, коректності, послідовності, оперативності, інтерпретованості, науковості, правового забезпечення, ефективності, релевантності, винятковості (особливості), прогнозування, плановості, контролю. Обґрунтовано організаційні засади облікової політики підприємства в частині нематеріальних активів з представленням головних завдань у розрізі фінансового, управлінського обліку, податкових розрахунків, контролю і захисту, що забезпечить підвищення рівня ефективності управління ними та якісно вплине на визначення вартості підприємства;

– запропоновано цілісну систему формування в управлінському обліку інформаційної бази за центрами відповідальності харчових підприємств, у межах якої акумулюється інформація з внутрішніх і зовнішніх джерел в частині нематеріальних й інтелектуальних активів підприємства. Це суттєво підвищить якість комплексної інформації про внутрішній гудвіл підприємства, а відтак обґрунтованість управлінських рішень та ефективність використання нематеріальних активів та об'єктів, пов'язаних з ними;

удосконалено:

– трактування сутності терміну «нематеріальні активи», під якими запропоновано розуміти ідентифіковані й оцінені довгострокові й поточні активи, які не маючи фізичного втілення, є правами на об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями. В процесі їх використання можливе отримання економічної вигоди, підвищення вартості підприємства, його прибутковості і конкурентоспроможності. На відміну від традиційного трактування, наведене розширює розуміння сутності цієї дефініції з урахуванням економічного, юридичного, бухгалтерського, оціночного підходів. Систематизовано перелік класифікаційних ознак нематеріальних активів із поділом їх на види, відповідно до процедур бухгалтерського та управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств. Зокрема, виокремлено такі додаткові ознаки: результат переоцінки; наявність активного ринку; інвентаризаційний об'єкт; належність до країни походження; відображення в балансі підприємства; об'єкт обліку; унікальність; потреба у захисті; вплив на стратегічний розвиток підприємства. Запропонована класифікація суттєво підвищить аналітичність облікового процесу і порядок управління нематеріальними активами;

– порядок визнання нематеріального активу у бухгалтерському обліку через врахування його ключових ідентифікаторів: відповідність нематеріального активу його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більш як рік, або менше року (для поточних); достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів на право користування або право власності, що на відміну від існуючого підходу покращує порядок відображення цих активів у фінансовій звітності і не призводитиме до заниження вартості підприємства;

– склад і послідовність позиціонування принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що логічно пов'язано з основними процедурами бухгалтерського обліку і з елементами його методу у такій порядковості: автономності, послідовності, документального підтвердження, повного висвітлення, обачності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності, раціональності, комунікації, зниження ентропії (непорядкованості). Облікову методологію доповнено принципами бухгалтерського обліку: документального підтвердження, раціональності, комунікації, зниження ентропії (непорядкованості), що на відміну від існуючого підходу сприятиме підвищенню якості формування облікової інформації;

– методичні положення обліку нематеріальних активів через введення субрахунка 126 «Програмне забезпечення» з окремим наведенням інформації щодо цього субрахунка в Примітках до річної фінансової звітності для деталізації інформації про вартість програмного забезпечення; рахунка 29 «Поточні нематеріальні активи» для обліку нематеріальних активів, строк використання яких менше року з розкриттям методики їх обліку. Для обліку інтелектуального капіталу запропоновано відкрити субрахунки: 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу», 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу» для ведення обліку інтелектуального капіталу, що забезпечить відображення в обліку інтелектуальних активів, утворених при купівлі чи об'єднанні підприємств або понесенні витрат на їх створення в процесі поточної діяльності підприємства. Для обліку нестач нематеріальних активів доведено доцільність відкриття субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів». Виокремлено субрахунки 191 «Зовнішній гудвіл» і 192 «Внутрішній гудвіл» з внесенням змін до Приміток до річної фінансової звітності, що дасть змогу скоротити розрив в обліку між ринковою і балансовою вартістю підприємства. Запропоновано форму внутрішньої управлінської звітності, розроблену на основі «Приміток для річної фінансової звітності» для ведення управлінського обліку нематеріальних активів та гудвілу, що уможливить ідентифікацію нематеріальних активів за відповідними центрами відповідальності, їхніми підрозділами, за різними часовими періодами, формування показників загалом по підприємству. Це суттєво посилить контроль за обсягами, напрямками, відхиленнями планових і фактичних витрат при надходженні нематеріальних активів;

– змістовне наповнення звіту про управління як інформаційного доповнення до фінансової звітності у частині використання даних управлінського обліку, зокрема, в п. 7 «дослідження та інновації» через розкриття інформації про нематеріальні активи і, за наявності, про гудвіл, а в п. 10 «корпоративне управління» – інформації, направленої на розвиток інтелектуальних активів. На відміну від існуючого порядку, це сприятиме розвитку інтелектуального капіталу, формуванню позитивного іміджу компанії, зростанню ринкової вартості підприємства і залученню клієнтів та інвесторів;

– облікові, правові та маркетингові аспекти формування торговельної марки через: розкриття порядку її реєстрації та відображення в обліку витрат на

створення, які слід включати до первісної вартості; узагальнення змісту нормативно-правових документів, які регулюють встановлення права власності; внесення уточнень до розуміння термінів «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг», що сприяло їх обліковому і юридичному обґрунтуванню та визначенню джерел походження з метою визнання нематеріальними активами підприємства або витратами звітного періоду;

– методологічні та організаційні питання амортизаційної політики нематеріальних активів через розробку алгоритму встановлення доцільності нарахування амортизації на деякі їх види, а також порядок застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації в умовах прояву кризових явищ, що дасть змогу покращити фінансовий стан вітчизняних підприємств у перші роки використання нематеріальних активів за рахунок зниження амортизаційних відрахувань та збільшити рівень надходжень до бюджету;

– понятійно-термінологічний апарат теорії обліку через уточнення дефініції «інтелектуальний капітал», як сукупності джерел для формування відчужуваних і невідчужуваних інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних) суб'єкта господарювання, що є предметом інтелектуальної праці, творчих зусиль, здібностей, економічних відносин, які впливають на конкурентоспроможність і мають економічну цінність. Інтелектуальні активи підприємства поділено на дві основні групи: об'єкти нематеріальних активів, що належать до прав інтелектуальної власності і визнаються в бухгалтерському обліку; об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку (людські активи, персональний внутрішній гудвіл керівника, клієнтські активи, нематеріальні активи, пов'язані з контрактами, організаційні активи, соціальні активи, екологічні активи) і розроблено порядок їх управлінського обліку з введенням аналітичних рахунків, що дасть змогу удосконалити порядок оцінки інтелектуальних активів підприємства;

набули подальшого розвитку:

– дослідження соціально-економічних концепцій розвитку економічних формацій в історичному розрізі, що дозволило виокремити ключові аспекти впливу на еволюцію нематеріальних активів, становлення їх методології й організації обліку;

– перелік нематеріальних активів, сформований на основі вивчення міжнародних, європейських, національних стандартів експертної оцінки і бухгалтерського обліку, який доцільно врахувати підприємству для оцінки вартості бізнесу в процесі операційної діяльності і потреб управління нематеріальними активами;

– систематизація диференційованих підходів і методів оцінки нематеріальних активів, які розкриті в міжнародних та національних стандартах оцінки і обліку та встановлення відмінностей між ними, що дозволило встановити необхідність їх перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства з наближенням його положень до міжнародної практики;

– характеристика елементів методу бухгалтерського обліку і визначення їх впливу на облік та формування показників фінансової звітності в частині нематеріальних активів і гудвілу, що проведено в процесі аналізу кожного із них. Виокремлено проблемні питання і обґрунтовано напрями їх вирішення, що забезпечить удосконалення методики обліку цих активів через призму методів бухгалтерського обліку;

– теоретичне обґрунтування диференційованого сприйняття зовнішнього і внутрішнього гудвілу за основними ознаками, що дає підстави розуміти їх як окремі поняття з метою відокремленого обліку. Внутрішній гудвіл є сукупністю інтелектуальних активів (людських, клієнтських, організаційних, соціальних, екологічних, персонального внутрішнього гудвілу керівника, нематеріальних активів, пов'язаних з контрактами), економічних та інших переваг суб'єкта господарювання, що впливають на ефективність ведення його бізнесу і конкурентоспроможність, використовуються у поточній діяльності з метою набуття майбутніх вигод і додаткових прибутків. Врахування впливу внутрішніх та зовнішніх умов діяльності харчових підприємств на гудвіл та його облік в процесі продажу підприємства забезпечить обґрунтування і документальне підтвердження сформованого гудвілу.

Практичне значення одержаних результатів полягає у науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості на удосконалення обліку нематеріальних активів, підвищення рівня ефективності їх використання і управління ними. Результати теоретико-методологічних підходів та організаційно-практичних пропозицій і рекомендацій щодо розвитку обліку нематеріальних активів використані у діяльності громадських об'єднань, підприємств харчової промисловості, що підтверджується довідками про впровадження результатів дослідження, зокрема:

- Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (довідка № 135 від 16.09.2019 р.) – взято до уваги запропоновані рекомендації з систематизації різних підходів і методів оцінки нематеріальних активів, які розкриті в нормативно-законодавчих і методичних документах різних рівнів стандартизації для регулювання експертної і бухгалтерської оцінки. Цінними для діяльності вітчизняних підприємств визначено пропозиції щодо удосконалення синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів і гудвілу з внесенням відповідних уточнень до фінансової звітності;

- Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (довідка № 22/11/19-1 від 22.11.2019 р.) – позитивно оцінено рекомендації щодо удосконалення планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, зазначено, що запропоновані заходи щодо удосконалення нормативної бази сприятимуть узгодженню понятійно-категорійного апарату, його відповідності чинному законодавству та можуть бути враховані при перевірках Державної аудиторської служби України. Організаційні положення обліку нематеріальних активів та інші наукові та практичні результати доцільно запровадити у практичну діяльність вітчизняних підприємств;

- Департаментом агропромислового розвитку, екології та природних ресурсів Вінницької обласної державної адміністрації (довідка № 04-01-27/4160 від 18.06.2020 р.) – використано пропозиції щодо поліпшення організаційно-методичних аспектів фінансового обліку нематеріальних активів та обліково-аналітичного забезпечення системи управління нематеріальними активами через окреслення зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на діяльність харчових підприємств;

- ТОВ «Агрона Фрут Лука» (довідка № 123 від 04.02.2020 р.) – взято до уваги пропозиції щодо поліпшення підходів до систематизації зовнішніх і внутрішніх нормативних документів за відповідними рівнями законодавчого та нормативного регулювання, а також шляхи вирішення проблемних питань стосовно оцінки і переоцінки, вибору напрямів амортизаційної політики в частині нематеріальних активів;

- ПрАТ «Концерн Хлібпром» (довідка № 03/20 від 09.03.2020 р.) – застосовано методичні положення з виокремлення класифікаційних ознак нематеріальних активів за їх відповідними видами; рекомендації щодо виділення окремого субрахунку 126 «Програмне забезпечення» для обліку програмного забезпечення; впроваджено в облікову практику окремі субрахунки і аналітичні рахунки в частині обліку інтелектуальних активів;

- ПрАТ «ТерА» (довідка № 3974/1 від 23.04.2020 р.) – використано розробки щодо управлінського обліку нематеріальних активів, що базуються на виокремленні центрів відповідальності з поділом інтелектуальних активів на дві основні групи: об'єкти нематеріальних активів, що відносяться до прав інтелектуальної власності і визнаються в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО, та об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку за відповідними групами;

- ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» (довідка № 117 від 12.05.2020 р.) – застосовано пропозиції та науково-методичні рекомендації щодо виокремлення зовнішніх і внутрішніх факторів з урахуванням специфіки харчових підприємств, які впливають на внутрішній гудвіл; рекомендації щодо відображення внутрішнього гудвілу в управлінському обліку з введенням відповідних аналітичних рахунків, які у сукупності визначатимуть його вартість; пропозиції щодо доцільності капіталізації внутрішньогенерованих нематеріальних активів з переведенням об'єктів, що входять до внутрішнього гудвілу з управлінського обліку в систему фінансового (бухгалтерського) обліку;

- ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» (довідка № 352/07 від 17.07.2020 р.) – використано пропозиції щодо формування облікової політики підприємства в частині нематеріальних активів, за такими її складовими: бухгалтерський (фінансовий) облік; управлінський облік; ведення податкових розрахунків; контроль і захист, а також щодо виокремлення та систематизації основних елементів облікової політики нематеріальних активів.

Результати наукового дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні дисциплін: «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Облік в галузях економіки», «Методологія наукових

досліджень і викладання облікових дисциплін» (довідка № 126-26/772 від 23.06.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним дослідженням. Відображені у дисертації висновки та положення наукової новизни, які виносяться на захист, одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використано лише ті ідеї та положення, які є особистим внеском здобувача. Внесок здобувача у публікації, підготовлені та опубліковані у співавторстві, відображено окремо у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дисертаційної роботи обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 25 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: Всеукраїнській науково-практичній конференції з міжнародною участю «Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах» (м. Вінниця, 2013 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління» (м. Судак, 2013 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Геоелекономічні проблеми міжнародних відносин: оцінки, прогнози, сценарії» (м. Київ, 2013 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції з міжнародною участю «Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності» (м. Вінниця, 2014 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (м. Чернігів, 2016 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів» (м. Вінниця, 2017 р.); II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 2017 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства» (м. Вінниця, 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2018 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку» (м. Кам'янець-Подільський, 2018 р.); IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 2018 р.); II Всеукраїнській науково-практичній конференції «Економічний розвиток України в контексті впровадження прогресивних інформаційних технологій та систем управління» (м. Київ, 2019 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій» (м. Вінниця, 2019 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (м. Рівне, 2019 р.); II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого

розвитку сучасного бізнесу» (м. Харків, 2019 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка та управління в XXI ст.: виклики та перспективи розвитку» (м. Умань, 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія та практика управління розвитком економіки» (м. Київ, 2019 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 2019 р.); Національній науково-практичній конференції «Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи» (м. Тернопіль, 2019 р.); Міжнародному симпозиумі «Інноваційні економіко-соціальні підходи в суспільстві знань» (м. Бухарест, Румунія, 2019 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Наука, суспільство, освіта: актуальні проблеми та перспективи розвитку» (м. Харків, 2020 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0» (м. Рівне, 2020 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку фінансово-економічного простору України» (м. Вінниця, 2020 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія та практика менеджменту» (м. Луцьк, 2020 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2019 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертації викладено у 49 наукових публікаціях (з них 24 у співавторстві) загальним обсягом 57,3 друк. арк. (особисто автора – 36,18 друк. арк.), з них: 1 одноосібна монографія, 1 колективна монографія, 5 статей – у наукових фахових виданнях, 16 – у наукових фахових виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз (з них 2 – у базі «Web of Science»), 26 праць апробаційного характеру.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг основного тексту дисертації становить 371 сторінку друкованого тексту. Дисертація містить 50 таблиць та 28 рисунків (з них 8 таблиць та 2 рисунки займають окрему сторінку), 11 додатків на 54 сторінках. Список використаних джерел налічує 419 найменувань і розміщений на 43 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі «Теоретико-методологічні основи обліку нематеріальних активів в контексті їх еволюції» досліджено соціально-економічні концепції розвитку економічних формацій в історичному розрізі та їх вплив на еволюцію нематеріальних активів (далі – НМА); розкрито сутність поняття «нематеріальні активи» з встановленням їх місця і ролі в економіці, досліджено історію розвитку нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними в Плані рахунків бухгалтерського обліку, систематизовано нормативно-законодавчі документи обліку НМА за шістьма умовно встановленими рівнями регулювання.

Встановлено, що еволюція розвитку нематеріальних активів розпочинається з осмислення і розуміння важливості інтелектуальної діяльності людини. Історичне виникнення прав на об'єкти інтелектуальної власності дало поштовх подальшому розвитку нематеріальних активів. Основні стадії економічного розвитку суспільства і відповідно до них етапи розвитку нематеріальних активів ілюструє рисунок 1. Паралельно процес економічного розвитку суспільства від доіндустріальної до постіндустріальної стадії супроводжуються зростанням важливості знань, переходом від витіснення фізичної праці до витіснення розумової праці, а також переходом від матеріального до нематеріального виробництва (нині активізується торгівля віртуальними товарами).

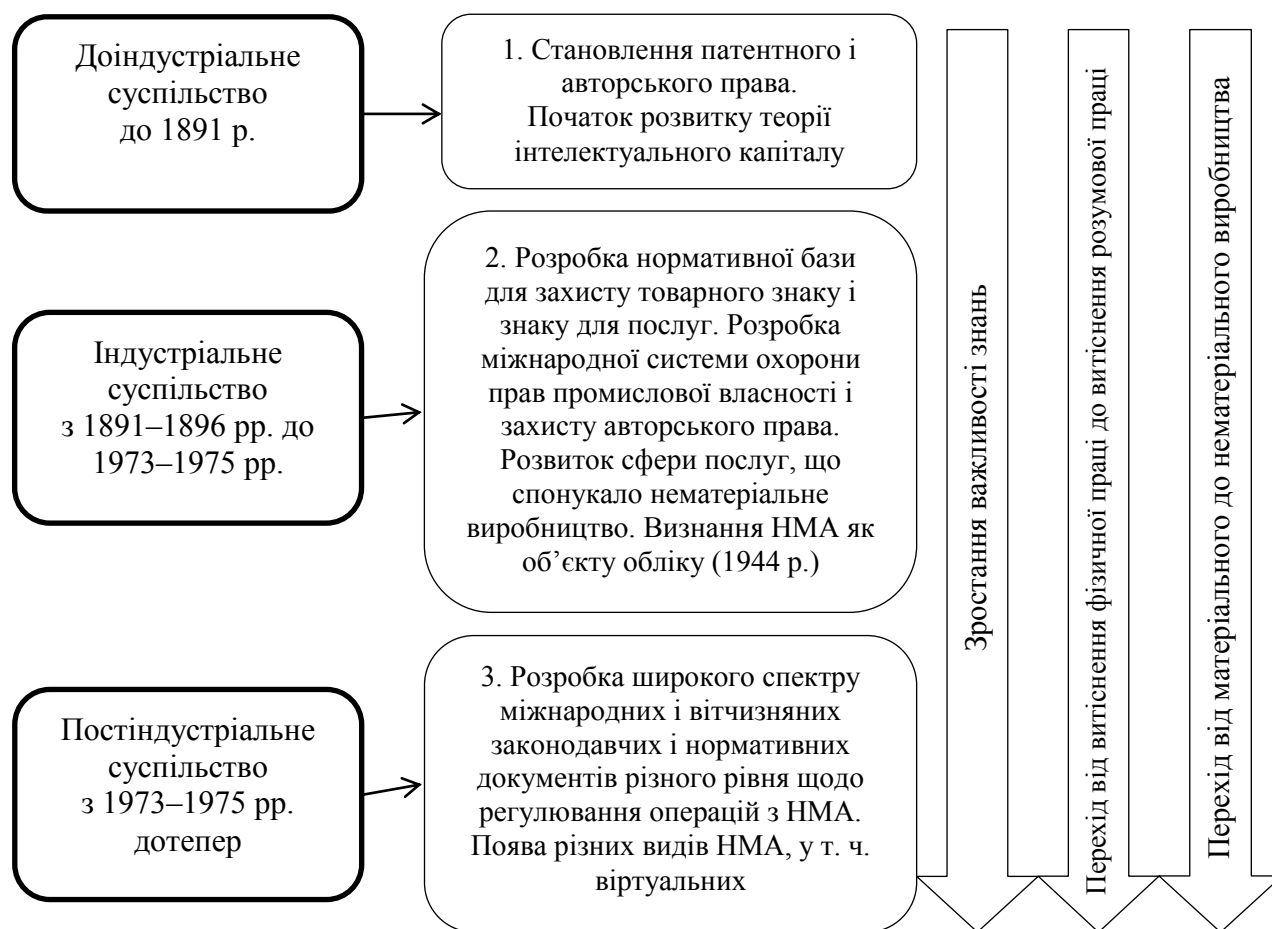


Рис. 1. Еволюція НМА в розрізі стадій економічного розвитку суспільства

Встановлено, що зародження патентного й авторського права відбулося на території Англії ще на доіндустріальній стадії економічного розвитку суспільства. Виникнення нематеріальних активів логічно пов'язати з виникненням перших патентів. Хоча перші згадки про патент відмічено, ще у 1331 р., але як об'єкт обліку НМА були визнані лише в 1944 р., майже через шість століть на індустріальній стадії розвитку суспільства, що було зазначено у бюлетені «Амортизація нематеріальних активів».

Аргументовано, що основний етап розвитку нематеріальних активів припадає на постіндустріальне суспільство. Це підтверджується наявністю значної кількості міжнародних і вітчизняних документів, якими регулюються питання встановлення права власності, визнання, обліку, оцінки, класифікації, нарахування амортизації нематеріальних активів, відображення їх у звітності, оподаткування, аудиту. Динаміка розвитку постіндустріального суспільства, пов'язана зі стрімким розвитком сфери послуг, освіти та науки, значним примноженням спеціалізованих знань у різних галузях, що створює нові виклики, спрямовані на формування єдиної теоретичної бази для відображення всіх сторін такої складної економічної категорії, як НМА.

У результаті вивчення історії розвитку нематеріальних активів та пов'язаних з ними об'єктів в Планах рахунків бухгалтерського обліку, визначено активи, що носили ознаки нематеріальних ще у 1959 р. У вітчизняному обліку НМА і об'єкти пов'язані з ними були введені у План рахунків виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій у 1993 р. Найбільшої трансформації з 1993 р. і дотепер зазнав рахунок, на якому ведеться облік гудвілу. В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій основних змін зазнали рахунки 123 «Права на комерційні позначення» та 125 «Авторське право та суміжні з ним права». Встановлено тісний зв'язок між НМА і гудвілом, що розкривається через їх близьку природу походження.

Встановлено, що зміни основних положень вітчизняного обліку відбувалися відповідно до вимог часу, а після проголошення незалежності України розвивалися відповідно до міжнародної облікової практики. Головна мета подальшого удосконалення відображення об'єктів нематеріального походження у Плані рахунків повинна базуватися на засадах забезпечення єдності інформаційної облікової системи окремого підприємства, що буде основою формування об'єктивних статистичних показників на державному рівні.

Трактування поняття «нематеріальний актив» у вітчизняних нормативно-правових документах змінювалося протягом 25 років і на даний час визначається винятково бухгалтерськими стандартами і рекомендаціями, а також не суперечить міжнародним стандартам. Отже, поєднуючи економічну, юридичну, бухгалтерську, оціночну сторони для характеристики сутності поняття, нематеріальні активи запропоновано трактувати як ідентифіковані й оцінені довгострокові й поточні активи, які не мають фізичного втілення, є правами на об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями, здатні приносити економічну вигоду та можуть впливати на формування вартості підприємства, підвищувати його прибутковість і конкурентоспроможність.

У другому розділі «Концептуальні підходи до класифікації, визнання й оцінки нематеріальних активів» встановлено основні аспекти визнання нематеріальних активів і удосконалено їх класифікацію; порівняно і систематизовано об'єкти нематеріальних активів, підходи та методи їх оцінки, наведені в регламентах оцінки й обліку різних рівнів стандартизації; сформовано положення облікової політики підприємства в частині нематеріальних активів.

Визначено основні аспекти визнання нематеріального активу: відповідність визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більше як рік або період використання менше року (для поточних НМА); достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

Розширено перелік класифікаційних ознак, які поділено на дві групи для забезпечення процедур бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних розрахунків промислових підприємств. У перелік класифікаційних ознак для потреб бухгалтерського обліку включено: термін використання; ступінь ідентифікації (можливість відчуження); шлях надходження (джерело виникнення); правова ознака; спосіб оцінки; результат переоцінки; наявність активного ринку; інвентаризаційний об'єкт; наявність ліквідаційної вартості; ступінь морального старіння; можливість нарахування амортизації; шлях вибуття; належність до країни походження; наявність правовстановлюючого документа; відображення в балансі підприємства; характер володіння. Серед класифікаційних ознак для потреб управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств виокремлено такі: об'єкт обліку; ступінь ліквідності; джерело фінансування; ступінь дохідності; унікальність; участь у господарській діяльності суб'єкта господарювання; участь у процесі виробництва; потреба у захисті; вплив на стратегічний розвиток підприємства.

Рекомендовано до переліку класифікаційних ознак для потреб бухгалтерського обліку включити: результат переоцінки (виокремлюються об'єкти НМА та їх групи, що були дооцінені, та які підпали під уцінку); наявність активного ринку (розмежовуються НМА відповідно до наявності активного ринку чи його відсутності); інвентаризаційний об'єкт (виокремлюються НМА, для яких в процесі інвентаризації достатньо документальної перевірки або ті, що додатково потребують перевірки на функціонування); належність до країни походження (вітчизняне або іноземне, для операцій з НМА іноземного походження враховуються положення не тільки вітчизняного, а також зарубіжного законодавства, що впливає на їх облік); відображення в балансі підприємства (поділ на НМА, що відображаються у балансі підприємства відповідно до законодавства, та тих, які слід визнавати НМА, але вони не відображаються в балансі). Запропоновано класифікацію НМА підприємства для застосування в управлінському обліку й аналітичних потреб розширити такими ознаками: об'єкт обліку (нематеріальні активи, які відображаються у фінансовому, управлінському обліку, або одночасно в обох видах обліку); унікальність (унікальні та неунікальні НМА, відповідно до унікальних належать неповторні активи, щодо них застосовується творчий підхід); потреба у захисті (об'єкти, що потребують особливих умов захисту та об'єкти, що мають належним чином зберігатися, але не потребують особливих умов захисту); вплив на стратегічний розвиток підприємства (об'єкти, що потребують підвищеної обліково-аналітичної обробки через їх вплив на розвиток підприємства і його вартість, дають особливу перевагу над конкурентами, та об'єкти, що опосередковано впливають на стратегічну мету підприємства).

Запропоновано облікову політику підприємства формувати у розрізі положень фінансового, управлінського обліку, податкових розрахунків, контролю і захисту. Виокремлено базові завдання облікової політики НМА, що дають змогу структурувати основні її елементи в частині НМА (рис. 2).

Виявлено об'єкти НМА, які не передбачені в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», але можуть існувати на підприємстві та містять приховані резерви його діяльності і впливають загалом на його вартість. До нематеріальних активів, які мають оцінюватися компанією, віднесено: перелік клієнтів, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проекти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА на стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, в т.ч. прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; навчений і зібраний разом трудовий потенціал; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет; гудвіл; персональний гудвіл.

Регулювання експертної і бухгалтерської оцінки НМА стандартизовано на відповідних рівнях на основі міжнародних і національних нормативно-правових документів. Порівняння Міжнародного стандарту оцінки 210 «Нематеріальні активи» і Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» дало змогу визначити відмінності в експертних методах оцінки, які розкриті щодо дохідного підходу. Зокрема, в МСО 210 «Нематеріальні активи» наведено метод «зеленого поля» і метод дистриб'ютора, на відміну від НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». У витратному підході застосовуються аналогічні методи оцінки, хоча наявні окремі розбіжності. Ринковий (порівняльний) підхід у МСО 210 «Нематеріальні активи» додатково включає метод публічної компанії, що може застосовуватися до цінних паперів на основі прав умовної вартості. У результаті порівняння П(С)БО 8 з МСБО 38 «Нематеріальні активи» з'ясовано, що у МСБО 38 положення визнання і оцінки викладено детальніше. Це стосується багатьох аспектів, які дають змогу провести оцінку нематеріальних активів, ураховуючи всі необхідні критерії щодо їхнього визнання. У МСБО 38 і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено облікове оцінювання НМА здійснювати з урахуванням шляхів їхнього надходження на підприємство. Наявні розбіжності між цими стандартами щодо оцінки нематеріальних активів, придбаних через державний грант, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів переоцінювання НМА, необхідно усунути, узгодивши їх між собою. Об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінювання і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства.

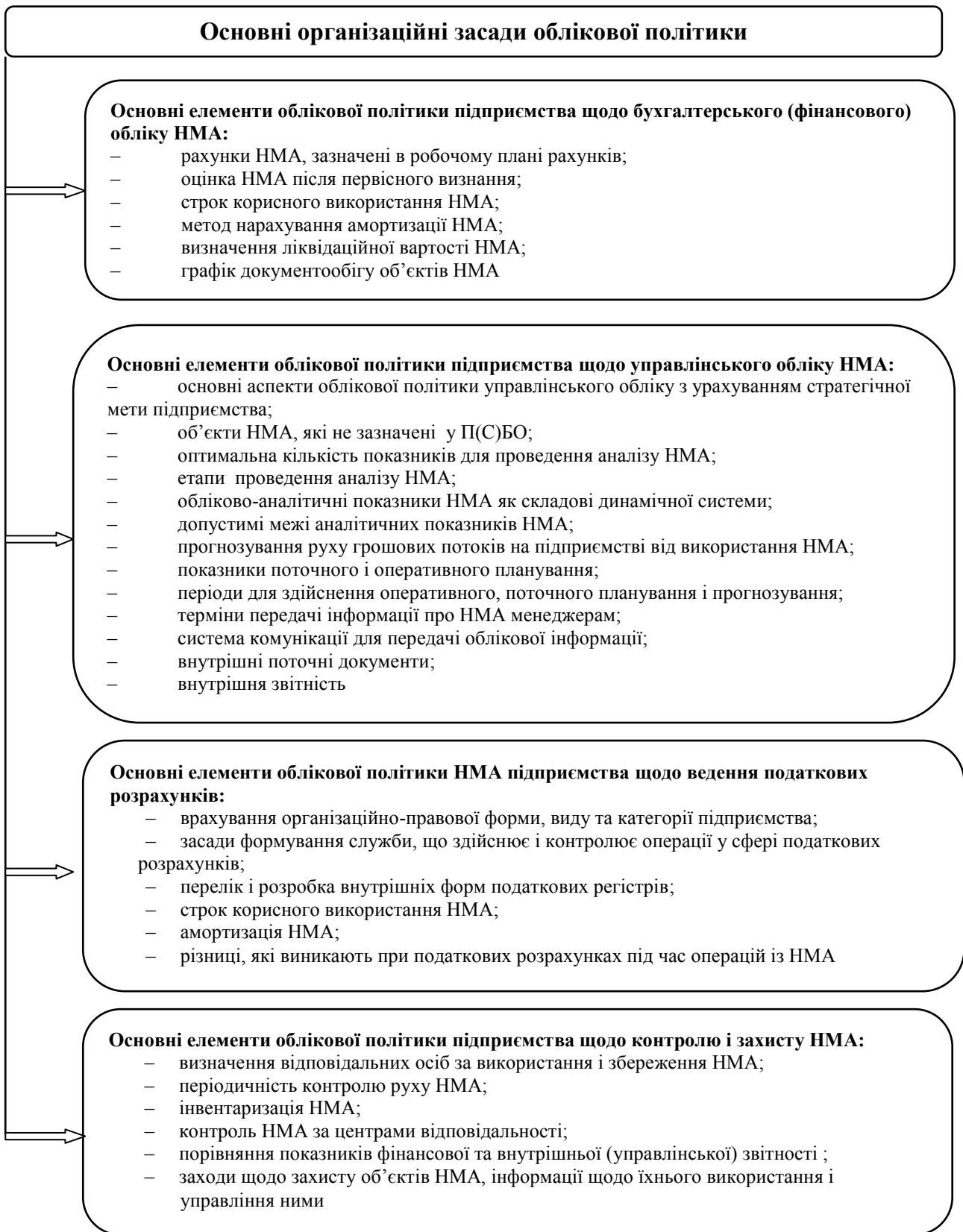


Рис. 2. Організаційні засади облікової політики підприємства в частині нематеріальних активів

Виокремлено принципи облікової політики щодо управлінського обліку, що взаємопов'язані з його функціями, елементами методу і основними завданнями, а саме: комплексності, системності, коректності, послідовності, оперативності, інтерпретованості, науковості, правового забезпечення,

ефективності, релевантності, винятковості (особливості), прогнозування, плановості, контролю.

У третьому розділі «**Методологія та організація фінансового обліку нематеріальних активів**» оновлено перелік принципів обліку і фінансової звітності; досліджено методи бухгалтерського обліку та ідентифіковано їх вплив на облікову практику та формування показників звітності щодо нематеріальних активів і гудвілу; удосконалено синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів та внутрішнього гудвілу; запропоновано рекомендації з відображення інформації щодо нематеріальних і інтелектуальних активів у Звіті про управління; удосконалено облікові аспекти торговельної марки; сформовано методологічні та організаційні положення амортизаційної політики нематеріальних активів.

Рекомендовано доповнити облікову методологію такими принципами бухгалтерського обліку: документального підтвердження (фінансова звітність має формуватися на основі достовірних даних, господарські операції повинні бути документально підтвержені), раціональності (розрахунок навантаження бухгалтерської служби з урахуванням необхідних критеріїв для якісного формування показників фінансової звітності; зіставлення даних про витрати на формування інформації та корисності від її використання), комунікації (взаємодії) (передача, обмін, одержання якісної та об'єктивної інформації про здійснені господарські операції широкому колу користувачів різних рівнів, що на початковому етапі фіксується у первинних документах, а на завершальному – розкривається у фінансовій звітності), зниження ентропії (невпорядкованості) (усунення або зменшення рівня інформаційної невизначеності та підвищення якості інформації).

Системність в оптимізації облікової методології передбачає адаптацію елементів методу бухгалтерського обліку до умов функціонування підприємств та особливостей розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності. Найперше необхідно обґрунтувати напрями удосконалення документування в системі обліку НМА в умовах розвитку інформаційного суспільства. Встановлено, що первинні форми, призначені для обліку основних засобів, не логічно застосовувати для обліку НМА, оскільки між ними наявні принципові відмінності, які необхідно врахувати у процесі розробки первинних форм для НМА. Запропоновано також суттєво оновити методичні рекомендації в частині документального забезпечення первинного обліку всіх видів НМА з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів відповідно до останніх змін чинного законодавства.

Для розкриття інформації про результати інвентаризації нематеріальних активів рекомендовано застосовувати такі форми первинного обліку, як форма № НМА – 4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності (ІВ)» та форма № НМА – 5 «Інвентаризаційний опис об'єктів права користування природними ресурсами, майном та іншими нематеріальними активами». Надані уточнення і введення додаткових реквізитів до інвентаризаційних описів дадуть змогу підвищити якість сформованої інформації під час проведення інвентаризації.

Внутрішній гудвіл з урахуванням факторів його виникнення, виокремленням його складових запропоновано обліковувати на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл», що дасть змогу визначити сильні сторони компанії в процесі її діяльності, а за необхідності – і в процесі продажу. Для практичної реалізації цієї рекомендації на субрахунку 191 «Зовнішній гудвіл» буде відображатися гудвіл, що виник при придбанні підприємства, консолідації звітності. Інформацію про внутрішній гудвіл запропоновано наводити не тільки в управлінському, а й у фінансовому обліку підприємства та його звітності, зокрема у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Для обліку програмного забезпечення, інтелектуального капіталу, нестач НМА у систему фінансового обліку рекомендовано ввести додаткові субрахунки. Програмне забезпечення (комп'ютерні програми, програмні прошивки для програмних пристроїв) має обліковуватися на субрахунку 126 «Програмне забезпечення». Відповідно в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення детальнішої інформації про вартість програмного забезпечення у Розділі 1 «Нематеріальні активи» запропоновано окремо розшифровувати інформацію щодо цього субрахунка. Це дасть змогу аналізувати даний НМА, у зв'язку з його значною питомою вагою у структурі НМА і важливістю в діяльності підприємств.

Запропоновано введення рахунка 29 «Поточні нематеріальні активи» для обліку НМА, строк використання яких менше року. Розроблено кореспонденцію рахунків цих об'єктів із урахуванням того, що вони відносяться до оборотних і відповідно їх облік має бути подібний до обліку матеріальних цінностей, але із врахуванням нематеріальної природи. У зв'язку з цим обґрунтовано внесення таких змін: уточнення назви субрахунка 943 і виклад його у такій редакції – «Собівартість реалізованих виробничих запасів і поточних нематеріальних активів»; до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» включення до розділу 2 «Оборотні активи» статті 1111 «Поточні нематеріальні активи» і до форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

До рахунка 42 «Додатковий капітал» запропоновано відкриття субрахунків 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу», 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу». Це дасть змогу визначити частку інтелектуального капіталу при придбанні, приєднанні підприємств, а також при створенні внутрішнього гудвілу, що у сукупності дозволить наблизити вартість підприємства до реальної.

Нестачі НМА запропоновано обліковувати на субрахунку 973 «Нестачі необоротних активів». Це дасть змогу коректно відображати втрати НМА за результатами інвентаризації. Порядок обліку нестач НМА із використанням субрахунка 973 рекомендовано розкривати у Додатку до Методичних рекомендацій № 1327.

Звіт про управління є важливим інформаційним доповненням до фінансової звітності. У зв'язку з тим, що НМА займають ключові позиції в розвитку світової економіки є необхідність в розкритті їхньої складової у цьому

звіті. В частині звіту «дослідження та інновації» рекомендовано розкрити інформацію про НМА і за наявності – про гудвіл, що наводиться у Примітках до річної фінансової звітності в динаміці за 5–10 років у розрізі груп НМА. Наведення цієї інформації не зашкодить діяльності підприємства, оскільки Примітки до річної фінансової звітності обов'язково оприлюднюються. Запропоновано навести порівняння часток матеріальних і нематеріальних активів у питомій вазі загальних активів протягом визначеного періоду та виявити наявні тенденції. Період дослідження може бути встановлений підприємством, але найбільш повно результати його діяльності простежуються за даними з моменту реєстрації компанії. В частині звіту «корпоративне управління» рекомендовано наводити інформацію за низкою позицій, які вказують на важливість розвитку інтелектуального капіталу компанії.

Розвиток інтелектуального капіталу (активів) компанії запропоновано здійснювати через навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, що має відповідати сучасним потребам економіки й діяльності компанії у частині виробництва, яке модернізується та оновлюється. Інвестуючи в навчання та розвиток всіх працівників підприємства, зменшуються ризики щодо неефективного використання обладнання і технологій через підвищення професійної їхньої експлуатації. Інвестування в програми різних тренінгів як в Україні, так і за кордоном, дасть змогу навчити адміністративний, управлінський персонал і працівників робочих спеціальностей якісному менеджменту, що сприятиме високому рівню виконання робіт. Розкриття інформації щодо загальної кількості адміністративних, управлінських працівників, що працюють на підприємстві, мають повну вищу освіту, базову вищу, працівників з науковими ступенями і вченими званнями дасть змогу оцінювати рівень їхньої фахової підготовки і сприятиме її підвищенню. Пріоритетні напрями роботи з персоналом можуть розкриватися через захист інвестицій у людський капітал, реалізацію навчальних проєктів з метою забезпечення компанії кваліфікованим персоналом, продовження формування управлінського кадрового резерву, впровадження низки онлайн програм для навчання працівників, впровадження проєктів з оцінювання персоналу.

У сучасній практиці нерідко об'єкти інтелектуальної власності не відображаються у фінансовій звітності, що суперечить принципу повного висвітлення. Узагальнення інформації, до прикладу, торговельної марки у фінансовій звітності дає підприємству низку переваг, а саме: об'єктивна оцінка вартості торговельної марки збільшує вартість підприємства; залучення кредитних коштів під заставу права власності на знаки для товарів та послуг дає можливість отримувати позикові кошти; зменшення бази оподаткування відбувається за рахунок нарахованої амортизації на право власності на знаки для товарів та послуг. Обґрунтовано необхідність застосування відповідних методів амортизації до окремих видів нематеріальних активів (рис. 3).

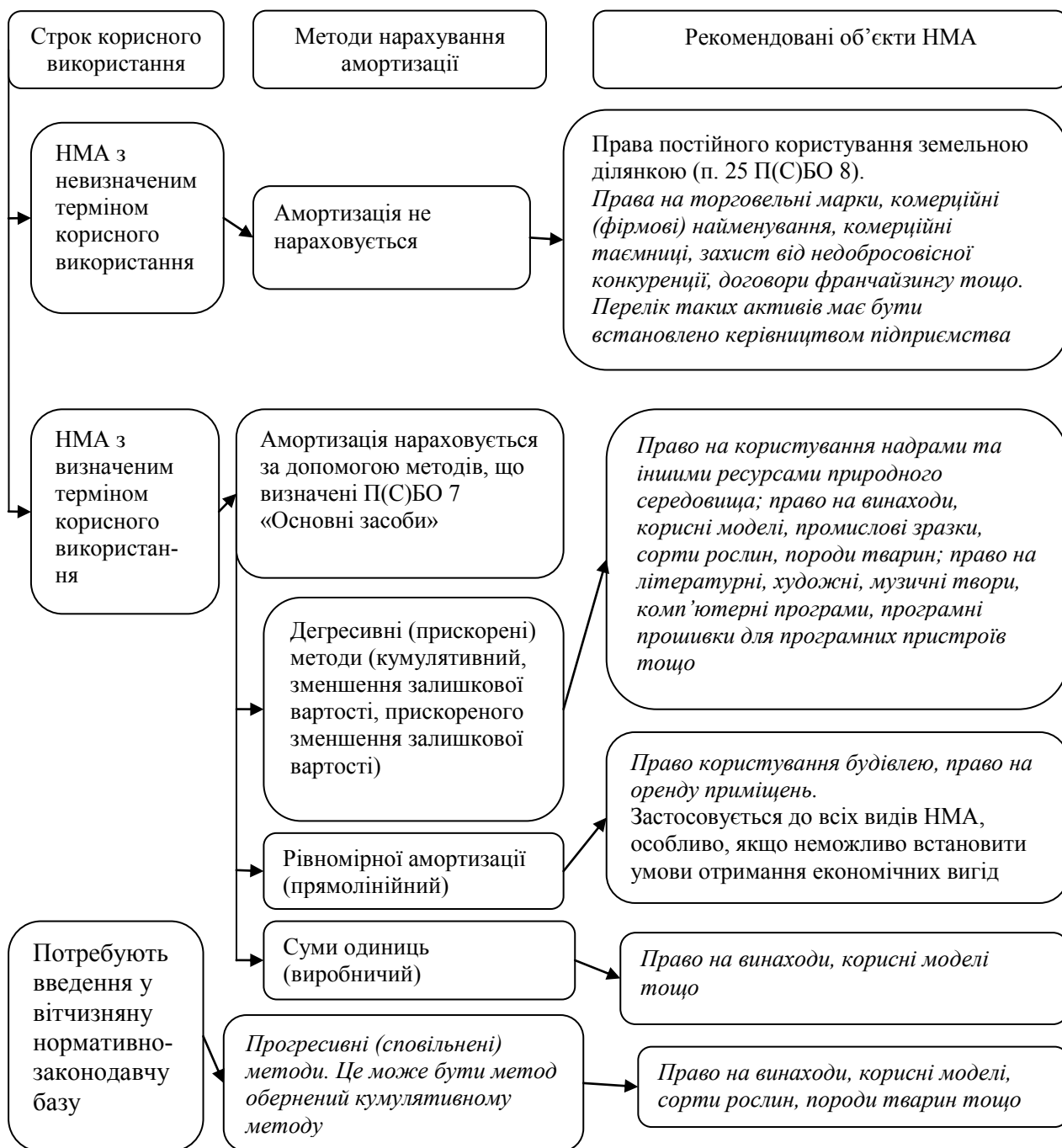


Рис. 3. Особливості використання методів нарахування амортизації для НМА

**Курсивом зазначено пропозиції автора до чинних нормативних документів*

Визначено перелік об'єктів, які не підлягають амортизації. Розкрито доцільність використання прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації до таких активів, як право на винаходи, корисні моделі, сорти рослин, породи тварин тощо. Прогресивні методи сприяють тому, що економічні вигоди від використання нематеріальних активів на підприємстві збільшуватимуться не в перші, а у наступні роки їхнього використання. Як варіант прогресивного методу варто на практиці використовувати метод обернений кумулятивному. Використання сповільнених методів нарахування амортизації не прописано у М(С)БО, П(С)БО та ПКУ, що потребує внесення відповідних змін у ці документи.

Розроблений алгоритм встановлення доцільності нарахування амортизації на нематеріальні активи на основі таких ідентифікаторів, як термін їх корисного використання, наявність в правовстановлюючому документі положення про продовження або поновлення, існування вигод, які очікує одержувати підприємство після продовження або поновлення контракту, відсутність суттєвих витрат і змін існування умов контракту. Застосування цього алгоритму дасть змогу ефективно управляти нематеріальними активами і приймати обґрунтовані рішення щодо їх амортизації, що сприятиме встановленню об'єктивної вартості цих активів та буде впливати на вартість підприємства.

У четвертому розділі «Організаційно-методологічні аспекти управлінського обліку нематеріальних активів» розкрито відмінності між внутрішнім і зовнішнім гудвілом з виокремленням внутрішніх і зовнішніх факторів впливу на їх формування; уточнено зміст поняття «інтелектуальний капітал», визначено основні складові інтелектуальних активів (далі – ІА) з встановленням відповідних аналітичних рахунків; розроблено організаційні засади формування інформаційної бази щодо нематеріальних й інтелектуальних активів у системі управлінського обліку; сформовано концептуальні основи комплексної моделі удосконалення методології та організації обліку НМА та пов'язаних з ними об'єктів для підприємств харчової промисловості України.

Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього гудвілу дала змогу глибше вникнути в сутність кожного з них. Якщо зовнішній гудвіл відображається у фінансовій звітності і примітках до неї, то внутрішній може відображатися в управлінській (внутрішньогосподарській) звітності. Різниця між ними полягає в тому, що зовнішній гудвіл є узагальненим показником у звітності підприємства покупця і не показує величини кожного структурного елемента гудвілу. Внутрішній гудвіл узагальнює і поєднує в собі відповідні групи інтелектуальних активів, економічних та інших переваг.

Вартість та складові внутрішнього гудвілу є об'єктом комерційної таємниці, що ускладнює встановлення їхньої аналогічної ринкової вартості. Вартість внутрішнього гудвілу запропоновано визначати через понесені витрати, пов'язані з його виникненням (створенням). Внутрішній гудвіл використовується безпосередньо підприємством, а зовнішній гудвіл після реалізації підприємства – іншим суб'єктом господарювання. Оцінка внутрішнього гудвілу здійснюється до продажу підприємства. Щодо оцінки зовнішнього гудвілу, то його вартість встановлюється експертами з оцінки, професійними аудиторами, тобто зовнішніми агентами.

Харчова промисловість має стратегічне значення для держави та членів суспільства. У звичайних або кризових умовах харчова промисловість є видом промисловості, який буде функціонувати завжди, оскільки він задовольняє основну потребу людини – «споживання їжі». На внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості впливають зовнішні і внутрішні фактори.

До зовнішніх факторів, що впливають на формування внутрішнього і зовнішнього гудвілу віднесено: економічні, політичні, законодавчо-правове регулювання, стан внутрішнього і зовнішнього ринку, техніко-технологічні, соціальні, природно-екологічні. До основних внутрішніх факторів, які впливають на внутрішній і зовнішній гудвіл, віднесено: основні види діяльності

підприємств харчової промисловості за КВЕД; організаційні умови ведення бізнесу; рівень професіоналізму персоналу; галузеві (виробничі, географічні) особливості; наявність складових бренду; соціальні; маркетингові чинники; техніко-технологічний рівень розвитку; заходи захисту екології (рис. 4).

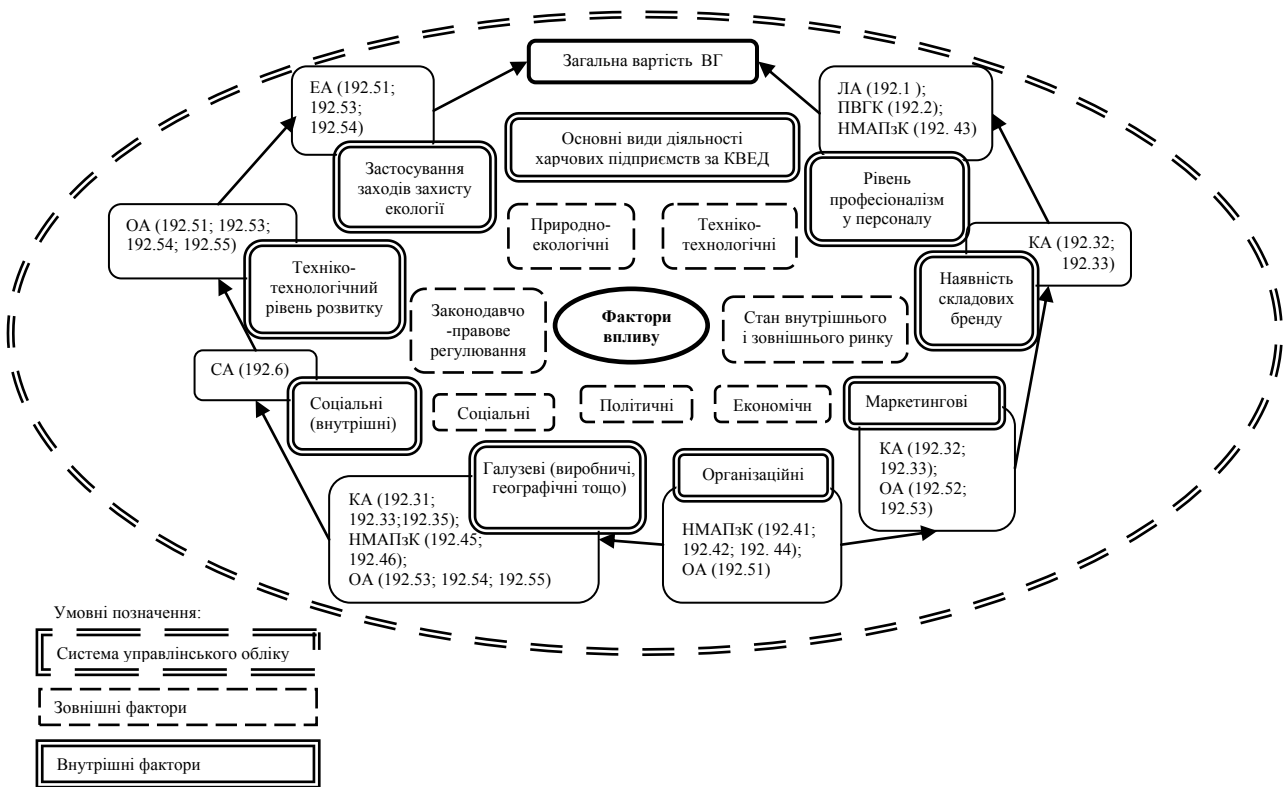


Рис. 4. Вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на методологію обліку нематеріальних активів і внутрішнього гудвілу

Розкрито сутність інтелектуальних активів підприємства і поділено їх на дві основні групи: об'єкти НМА, що належать до прав інтелектуальної власності і визнаються в фінансовому обліку згідно з П(С)БО; об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку (людські активи; персональний внутрішній гудвіл керівника; клієнтські активи; НМА, пов'язані з контрактами; організаційні активи; соціальні активи; екологічні активи).

Людські активи визначаються навичками і знаннями працівників, рівнем освіти, вузькоспеціалізованими знаннями працівників за відповідним напрямом. Персональний внутрішній гудвіл керівника акумулює професійні, управлінські, організаційні, лідерські якості керівника бізнесу. Клієнтські активи є базою даних з переліком клієнтів (споживачів) та постачальників, організація та проведення необхідних заходів з контрагентами, позадоговірні відносини з клієнтами. До НМА, пов'язаних з контрактами віднесено договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; договори з постачальниками; договори з покупцями. Організаційні активи узагальнюють незапатентовані технології, програмне забезпечення (власно розроблене або на яке немає права власності), організаційна структура підприємства, реклама та просування продукції, рецепти, рейтинги якості продукції, встановлені на основі опитування організаціями, що займаються захистом якості продукції.

Соціальними активами є соціальні програми та проекти, спонсорство, волонтерство, зв'язки з громадськістю (підтримка громадських ініціатив), меценатство, сприяння проведенню культурних та соціальних проектів, охорона здоров'я працівників, підвищення рівня корпоративної культури, програми розвитку персоналу (підвищення кваліфікації, перепідготовка працівників їхня участь у тренінгах, семінарах, форумах). З використанням екологічних активів вирішуються екологічні проблеми, встановлюються очисні споруди, здійснюються заходи щодо збереження і очищення природних ресурсів.

Обґрунтовано необхідність створення у системі управлінського обліку інформаційної бази за центрами відповідальності харчових підприємств для накопичення інформації, що буде надходити із зовнішніх і внутрішніх джерел щодо нематеріальних та інтелектуальних активів підприємства. Доцільно до кожного об'єкта інтелектуальних активів відкрити аналітичні рахунки з віднесенням їх до відповідної групи інтелектуальних активів, які будуть пов'язані з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (табл. 1).

Таблиця 1

Аналітичні рахунки для управлінського обліку інтелектуальних активів

№ з/п	Група інтелектуальних активів (ІА)	Номер аналітичного рахунка	Номер	Назва
			аналітичного рахунка другого порядку	
1	2	3	4	5
1	Людські активи (ЛІА)	192.1	192.1	Людські активи
2	Персональний внутрішній гудвіл керівника (ПВГК)	192.2	192.2	Персональний внутрішній гудвіл керівника
3	Клієнтські активи (КА)	192.3	192.31	Клієнтські активи. Постачальники
			192.32	Клієнтські активи. Покупці
			192.33	Клієнтські активи. Потенційні покупці
4	НМА, пов'язані з контрактами (НМА ПзК)	192.4	192.41	Договори про відмову від конкуренції
			192.42	Договори про конфіденційність
			192.43	Сприятливі трудові договори
			192.44	Сприятливі договори страхування
			192.45	Договори з постачальниками
			192.46	Договори з покупцями
5	Організаційні активи (ОА)	192.5	192.51	Власнорозроблене програмне забезпечення
			192.52	Організаційні активи. Маркетингові
			192.53	Сертифікат відповідності продукції
			192.54	Незапатентовані технології
			192.55	Незапатентовані рецепти
6	Соціальні активи (СА)	192.6	192.6	Соціальні активи
7	Екологічні активи (ЕА)	192.7	192.71	Екологічний аудит
			192.72	Екологічні інноваційні технології
			192.73	Екологічні заходи

У системі управлінського обліку інформація в частині інтелектуальних активів буде відображатися у грошових вимірниках, коефіцієнтах, у вигляді якісних характеристик, балів, відносних показників. Впровадження цих заходів необхідне для удосконалення обліково-аналітичної роботи щодо ефективності використання нематеріальних та інтелектуальних активів, підвищення формування якості комплексної інформації про внутрішній гудвіл підприємства, а відтак обґрунтованості управлінських рішень.

Сформовано концептуальні основи комплексної моделі обліку нематеріальних активів та об'єктів, пов'язаних з ними для підприємств харчової промисловості. У моделі використання методів обліку пов'язано з проблематикою в частині обліку і формування показників звітності щодо НМА, гудвілу, інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів). Вона дає змогу системно охопити напрями удосконалення методології та організації обліку цих об'єктів в системі фінансового і управлінського обліку (рис. 5). Комплексна модель забезпечує теоретико-методологічне обґрунтування концепції фінансового обліку нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними за такими напрямами: розширення принципів обліку; уточнення поняття «нематеріальні активи»; виокремлення основних аспектів визнання НМА; розширення класифікації НМА; уніфікація об'єктів НМА та систематизація підходів й методів їх оцінки за міжнародними та вітчизняними стандартами оцінки й обліку; удосконалення організаційних засад облікової політики через виокремлення її складових і структурних елементів; розкриття та обґрунтування варіантів вирішення методичних питань обліку і формування показників звітності через призму методів бухгалтерського обліку; удосконалення підходів щодо проведення інвентаризації НМА; удосконалення синтетичного і аналітичного обліку НМА та об'єктів, пов'язаних з ними; розробка методики обліку поточних НМА; розробка форм первинного обліку НМА; удосконалення фінансової звітності, Звіту про управління, ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» в частині розкриття інформації про НМА і гудвіл; удосконалення амортизаційної політики в частині врахування особливостей різних видів НМА для вибору методу амортизації з використанням сповільнених методів і розробки алгоритму встановлення доцільності нарахування амортизації на деякі види НМА; удосконалення змісту нормативно-правової бази щодо операцій з обліку НМА. Концептуальні основи удосконалення методології і організації управлінського обліку НМА та пов'язаних з ними об'єктів сформовано за такими напрямами: розширення принципів обліку; уточнення понять «інтелектуальний капітал» і «внутрішній гудвіл»; розширення класифікації НМА; удосконалення оцінки нематеріальних ресурсів через застосування фінансових і нефінансових показників; проведення аналізу впливу зовнішніх і внутрішніх факторів функціонування підприємств на методологію обліку НМА і гудвілу; розробка форм внутрішньої звітності за центрами відповідальності; формування організаційних засад обліково-інформаційного забезпечення системи управління активами нематеріального походження; розробка аналітичних рахунків з обліку інтелектуальних активів.

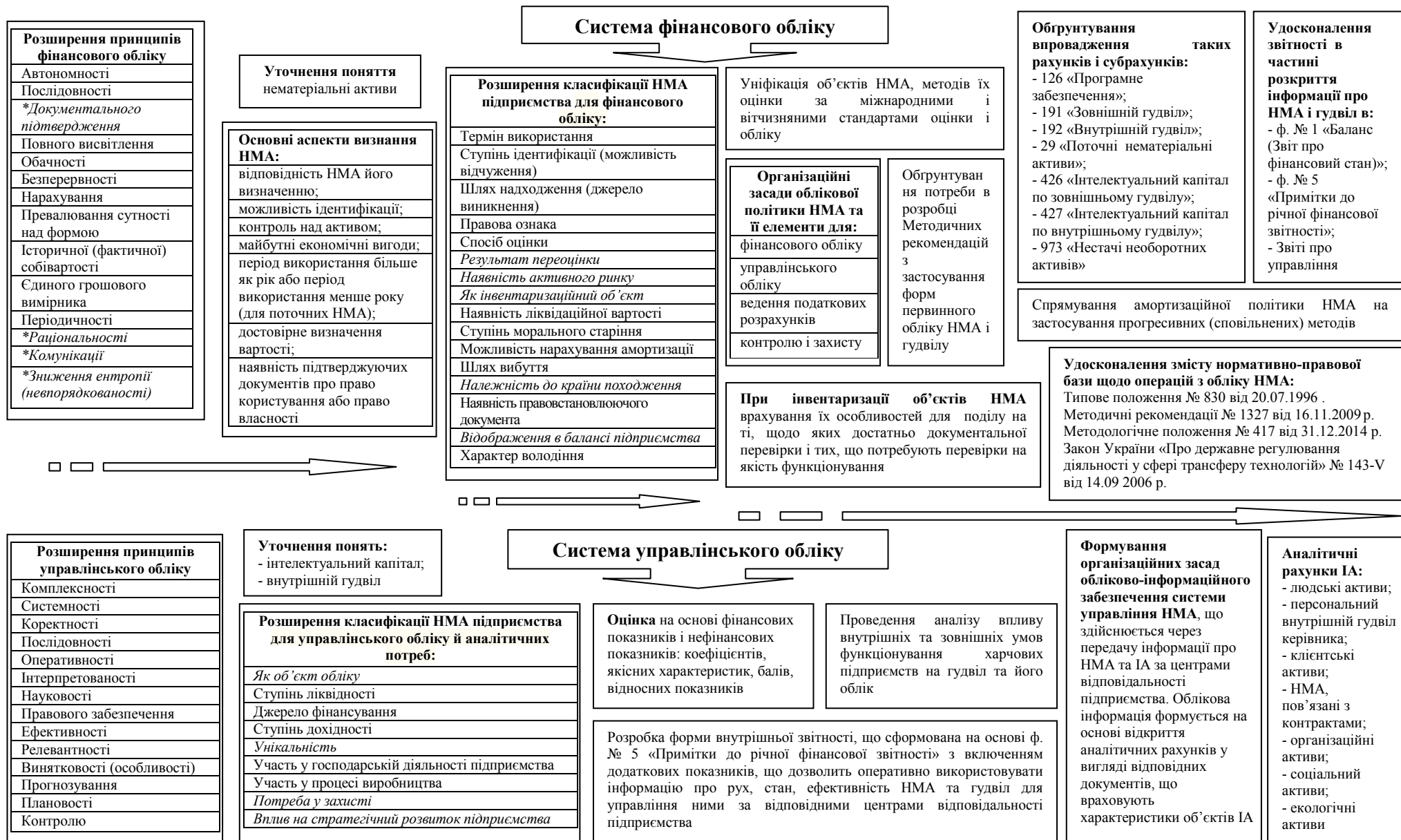


Рис. 5. Комплексна модель удосконалення методології та організації обліку НМА та пов'язаних з ними об'єктів для підприємств харчової промисловості

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методологічних, організаційних та прикладних положень обліку нематеріальних активів для найбільш повного інформаційного забезпечення управління ними. Отримані результати дали змогу зробити такі висновки:

1. Основні етапи еволюції НМА залежать від економічного розвитку суспільства. Доіндустріальне суспільство характеризується становленням патентного і авторського права, початком розвитку теорії інтелектуального капіталу. Індустріальне суспільство – розробкою нормативної бази для захисту товарного знаку і знаку для послуг, міжнародної системи охорони прав промислової власності та захисту авторського права, розвитком сфери послуг, що активізувало розвиток нематеріального виробництва і визнання НМА як об'єкта обліку. Постіндустріальне суспільство характеризується розробкою широкого спектру міжнародних і вітчизняних законодавчих та нормативних документів різного рівня в частині регулювання операцій з НМА, появою різних видів НМА, зокрема віртуальних. Процес економічного розвитку суспільства від доіндустріальної до постіндустріальної стадій супроводжуються підвищенням важливості і ролі знань, переходом від витіснення фізичної праці до витіснення розумової праці, а також переходом від матеріального до нематеріального виробництва.

2. Нематеріальними активами слід вважати ідентифіковані й оцінені довгострокові й поточні активи, які не маючи фізичного втілення, є правами на об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями, здатні приносити економічну вигоду та можуть впливати на формування вартості підприємства, підвищувати його прибутковість і конкурентоспроможність.

З метою покращення обліково-аналітичного процесу і забезпечення запитів управління доцільно використовувати запропонований перелік класифікаційних ознак нематеріальних активів, з урахуванням потреб бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних процедур промислових підприємств. У складі класифікаційних ознак для потреб бухгалтерського обліку виокремлено: термін використання; ступінь ідентифікації (можливість відчуження); шлях надходження (джерело виникнення); правова ознака; спосіб оцінки; результат переоцінки; наявність активного ринку; як інвентаризаційний об'єкт; наявність ліквідаційної вартості; ступінь морального старіння; можливість нарахування амортизації; шлях вибуття; належність до країни походження; наявність правовстановлюючого документа; відображення у балансі підприємства; характер володіння. До переліку класифікаційних ознак для управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств слід відносити: об'єкт обліку; ступінь ліквідності; джерело фінансування; ступінь дохідності; унікальність; участь у господарській діяльності суб'єкта господарювання; участь у процесі виробництва; потреба у захисті; вплив на стратегічний розвиток підприємства.

3. До основних умов визнання нематеріального активу необхідно віднести такі: відповідність нематеріального активу його визначенню; можливість

ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більше як рік або період використання менше року (для поточних нематеріальних активів); достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

4. Порівняння характеристик об'єктів НМА наведених у міжнародних, європейських і національних стандартах оцінки й обліку дало змогу встановити певні відмінності. Зокрема, в облікових стандартах наведено перелік об'єктів, які відображаються в обліку і фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але не повною мірою розкривають ринкову вартість компанії. Водночас НМА, які не відображаються у фінансовій звітності, можуть впливати на підвищення доходу і ринкової вартості компанії. Це означає, що ринкова вартість компанії за наявності НМА, не відображених в обліку, може бути значно вищою. Об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінювання і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства.

5. В процесі порівняння МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» визначено відмінності в експертних методах оцінки, які розкриті щодо доходного підходу. Зокрема, в МСО 210 «Нематеріальні активи» наведено метод «зеленого поля» і метод дистриб'ютора, на відміну від НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». У витратному підході застосовуються аналогічні методи оцінки, хоча вони містять окремі розбіжності. У ринковому (порівняльному) підході у МСО 210 «Нематеріальні активи» додатково передбачено метод публічної компанії, що може застосовуватися до цінних паперів на основі прав умовної вартості. Загалом методів оцінки в МСО 210 «Нематеріальні активи» є більше з огляду на ширше коло об'єктів НМА, які підлягають оцінюванню, порівняно з НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності».

6. Облікову політику підприємства доцільно формувати за такими складовими: фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист, та структурувати інформацію за основними її елементами в частині НМА.

До основних елементів облікової політики НМА щодо бухгалтерського (фінансового) обліку слід віднести: рахунки для обліку НМА, відповідно до робочого плану рахунків; оцінку НМА після первісного визнання; строк корисного використання НМА; метод нарахування амортизації НМА; визначення ліквідаційної вартості НМА; графік документообігу об'єктів НМА. Основними елементами облікової політики щодо управлінського обліку НМА визначено такі: основні аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети суб'єкта господарювання; об'єкти НМА, які не зазначені у П(С)БО; оптимальна кількість показників для проведення аналізу НМА; етапи проведення аналізу НМА; обліково-аналітичні показники НМА як складові динамічної системи; допустимі межі аналітичних показників НМА; прогнозування руху грошових потоків від використання НМА; показники поточного й оперативного планування; періоди для здійснення оперативного, поточного планування і прогнозування; терміни передачі інформації про НМА менеджерам;

система комунікації для передачі облікової інформації; внутрішні поточні документи; внутрішня звітність. До основних елементів облікової політики НМА підприємства в частині ведення податкових розрахунків зараховано такі: врахування організаційно-правової форми, виду та категорії суб'єкта господарювання; засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків; перелік і розробка внутрішніх форм податкових документів; строк корисного використання НМА; амортизація НМА; різниці, які виникають при податкових розрахунках під час операцій із НМА. Основними елементами облікової політики підприємства щодо контролю і захисту НМА визначено: перелік відповідальних осіб за використання і збереження НМА; періодичність контролю за рухом НМА; інвентаризація НМА; контроль НМА за центрами відповідальності; порівняння показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності; заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання й управління ними.

До принципів облікової політики в частині управлінського обліку НМА слід відносити такі: комплексності, системності, коректності, послідовності, оперативності, інтерпретованості, науковості, правового забезпечення, ефективності, релевантності, винятковості (особливості), прогнозування, плановості, контролю. Врахування цих принципів при формуванні облікової політики сприятиме покращенню ефективності управління НМА, що якісно вплине на визначення вартості підприємства.

7. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які наведені у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» необхідно узгодити з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Їх слід викласти в такому складі та порядку: автономності, послідовності, документального підтвердження, повного висвітлення, обачності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності, раціональності, комунікації, зниження ентропії (невпорядкованості). Викладення принципів у зазначеному порядку логічно виходить з основних процедур бухгалтерського обліку і пов'язується з елементами його методу.

У процесі ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності додатково потрібно враховувати такі принципи, як раціональність, документальне підтвердження, комунікація, зниження ентропії (невпорядкованості), які сприятимуть підвищенню якості формування інформації і є об'єктивною основою, впливу на всі елементи методу для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

8. Методологія бухгалтерського обліку охоплює комплекс методів, які сприяють вивченню предмета бухгалтерського обліку, а не тільки спеціальні методи. В процесі удосконалення методології важливо враховувати взаємозв'язок адитивного і процедурного підходів через розкриття облікових процедур та відповідної сукупності елементів методу бухгалтерського обліку, що базуються на принципах бухгалтерського обліку.

Характеристику елементів методу бухгалтерського обліку, як документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність і їх вплив на облік та формування показників фінансової звітності в частині нематеріальних активів і гудвілу, розкрито в процесі аналізу кожного із них, що дало змогу виокремити низку проблемних питань та обґрунтувати шляхи їх вирішення з метою удосконалення методики обліку цих активів.

9. Ефективності синтетичного і аналітичного обліку НМА сприятиме:

- виокремлення субрахунка 126 «Програмне забезпечення» з відображенням на ньому детальної інформації про наявне програмне забезпечення суб'єкта господарювання, з наведенням її у Розділі 1 «Нематеріальні активи і гудвіл» Приміток до річної фінансової звітності з окремою деталізацією;

- введення рахунка 29 «Поточні нематеріальні активи» для обліку НМА, строк використання яких менше року;

- відкриття до рахунку 42 «Додатковий капітал» субрахунків 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу» і 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу» для обліку інтелектуального капіталу;

- відкриття субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів» для обліку нестачі нематеріальних активів.

Ці пропозиції пов'язані із необхідністю внесення змін до П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств і організацій, Інструкцію до нього та до Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом МФУ № 1327 від 16.11.2009 р.

Внутрішній гудвіл доцільно відображати у фінансовому й управлінському обліку підприємства, оскільки він за своєю суттю не виникає раптово тільки під час продажу або об'єднання підприємств, а наявний у вигляді необлікованих НМА під час всієї поточної діяльності компанії. Для узгодження порядку відображення гудвілу у структурі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств і організацій та звітності необхідно ввести субрахунок 192 «Внутрішній гудвіл», що потребує виокремлення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл» у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» зі зміною назви Розділу 1 «Нематеріальні активи» на «Нематеріальні активи та гудвіл». Для ведення управлінського обліку НМА та гудвілу рекомендовано використовувати запропоновану форму внутрішньої управлінської звітності, розроблену на основі ф. № 5 «Примітки для річної фінансової звітності». У формі слід передбачити додаткові показники, які дають змогу ідентифікувати НМА за відповідними центрами відповідальності, їхніми підрозділами, за різними часовими періодами. Це уможливило формування відповідної інформації по підприємству загалом, контроль за обсягом, напрямками, відхиленнями планових і фактичних витрат при надходженні НМА.

10. Звіт про управління не відноситься до складу фінансової чи управлінської звітності, водночас він є важливим інформаційним доповненням до фінансової звітності. В п 7. «дослідження та інновації» звіту про управління має розкриватися

інформація про НМА і за наявності – про гудвіл, а у п. 10 «корпоративне управління» – інформація, щодо розвитку інтелектуального капіталу.

11. До сутності і вживання термінів «бренд», «товарні знаки», «знаки обслуговування», «торгова марка», «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг» необхідно використовувати єдиний підхід у вітчизняних і міжнародних нормативно-правових документах, що сприятиме відпрацюванню чіткої методики обліку цих активів. Зокрема, це стосується Цивільного кодексу України, Податкового кодексу України, Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Доцільним є вживання одного терміну, до прикладу «торговельна марка».

12. Дослідження методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів на підприємстві свідчить про безпідставність розгляду амортизації винятково як знецінення вартості нематеріальних активів. Підприємству на свій розсуд слід індивідуально й обґрунтовано підходити до виокремлення об'єктів нематеріальних активів, на які нарахування амортизації недоцільне.

Застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації у кризовій політичній та економічній ситуації забезпечить збільшення надходжень до бюджету за рахунок зниження амортизаційних відрахувань вітчизняних підприємств у перші роки використання нематеріальних активів.

13. Незважаючи на те, що внутрішній і зовнішній гудвіл мають подібну природу і відповідно спільні ознаки, між ними наявна різниця, яка стосується: відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності; відображення у внутрішньогосподарській звітності; сфери використання; облікових вимірників (способів відображення інформації); користувачів інформації; методів і методики обліку; методів оцінювання; обов'язковості ведення обліку; точності інформації; деталізації даних; способу виникнення; агентів оцінювання; відкритості даних. Ці відмінності обґрунтовують необхідність розрізняти окремі поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл» для відокремлення їх в обліку. Зовнішній гудвіл розраховуватиметься за правилами бухгалтерського обліку, а внутрішній буде показником управлінського обліку.

Зовнішні і внутрішні фактори у своїй сукупності здійснюють вплив на методологію обліку нематеріальних активів. Зовнішні фактори впливають на внутрішні, які, своєю чергою, впливають на різні види інтелектуальних активів, що формує внутрішній гудвіл підприємства з його відображенням в активі балансу та інтелектуальний капітал – в пасиві.

14. Під інтелектуальним капіталом потрібно вважати сукупність джерел для формування відчужуваних і невідчужуваних інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних) суб'єкта господарювання, які є предметом інтелектуальної праці, творчих зусиль, здібностей, економічних відносин, що впливають на конкурентоспроможність і мають економічну цінність. Інтелектуальні активи підприємства поділено на дві основні групи: об'єкти НМА, що належать до прав інтелектуальної власності і

визначаються в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО; об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку. В управлінському обліку до кожного об'єкта інтелектуальних активів запропоновано відкриття аналітичного рахунка, який відповідатиме групі ІА, буде пов'язаний з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а саме: 192.1 «Людські активи»; 192.2 «Персональний внутрішній гудвіл керівника»; 192.31 «Клієнтські активи. Постачальники»; 192.32 «Клієнтські активи. Покупці»; 192.33 «Клієнтські активи. Потенційні покупці»; 192.41 «Договори про відмову від конкуренції»; 192.42 «Договори про конфіденційність»; 192.43 «Сприятливі трудові договори»; 192.44 «Сприятливі договори страхування»; 192.45 «Договори з постачальниками»; 192.46 «Договори з покупцями»; 192.51 «Власнорозроблене програмне забезпечення»; 192.52 «Організаційні активи. Маркетингові»; 192.53 «Сертифікат відповідності продукції»; 192.54 «Незапатентовані технології»; 192.55 «Незапатентовані рецепти»; 192.6 «Соціальні активи»; 192.71 «Екологічний аудит»; 192.72 «Екологічні інноваційні технології»; 192.73 «Екологічні заходи».

15. Враховуючи сучасні тенденції розвитку економіки і постійно зростаючі масиви інформації (зовнішньої і внутрішньої, фінансової і нефінансової), складні конкурентні умови, сфера об'єктів управлінського обліку має бути розширена й охоплювати рух НМА та операції, що пов'язані з ними. Це обумовлюється не тільки метою розширення об'єктів сфери управлінського обліку, а й важливістю цих активів та їхнім зростаючим впливом на процеси сучасної економіки. З огляду на це, у системі управлінського обліку необхідно створити інформаційну базу для накопичення інформації із зовнішніх і внутрішніх джерел, у т. ч. щодо НМА та інтелектуальних активів підприємства, призначену як для виконання обліково-аналітичної роботи, так і для прийняття управлінських рішень. У системі управлінського обліку інформація в частині інтелектуальних активів буде відображатися не тільки у грошових вимірниках, а й у вигляді коефіцієнтів, якісних характеристик, балів, відносних показників.

16. Комплексне теоретико-методологічне обґрунтування концепції обліку нематеріальних активів та об'єктів, пов'язаних з ними для підприємств харчової промисловості України розкрито через сукупність таких складових: розширення принципів фінансового і управлінського обліку; уточнення термінологічного апарату; напрями удосконалення нормативно-правового регулювання і класифікації; уточнення аспектів визнання нематеріальних активів; порядок виокремлення нових об'єктів і систематизація підходів до експертної й облікової їх оцінки; виокремлення складових облікової політики і її структурних елементів; розкриття й обґрунтування напрямів вирішення методичних питань обліку і формування показників звітності через призму методів бухгалтерського обліку; розробку форм первинного обліку нематеріальних активів; методи проведення інвентаризації залежно від видів нематеріальних активів; удосконалення амортизаційної політики нематеріальних активів; розробка форми внутрішньої звітності про формування інформації щодо нематеріальних активів і гудвілу; встановлення впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на методологію обліку нематеріальних активів і гудвілу; формування організаційних засад обліково-

інформаційного забезпечення системи управління активами нематеріального походження на основі відкриття аналітичних рахунків у вигляді відповідних документів. Застосування комплексної моделі щодо методології та організації обліку нематеріальних активів забезпечить достовірність розрахунку вартості підприємства.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації:

Монографії

1. Ясишена В. В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с. (19,2 д. а.).
2. Ясишена В. В. Основні принципи й елементи облікової політики в частині управлінського обліку нематеріальних активів. *Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку та звітності*: монографія / [за наук. ред. д. е. н., проф. З.-М. В. Задорожного]. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 209–214. (0,6 д. а.).

Статті у наукових фахових виданнях України

3. Ясишена В. В. Облікові критерії оцінки нематеріальних активів. *Економічний простір*. 2013. № 75. С. 276–285. (0,6 д. а.).
4. Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2013. № 8. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2227>. (0,6 д. а.).
5. Ясишена В. В., Головай Н. М. Методичні аспекти амортизації нематеріальних активів. *Ефективна економіка*. 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3319> (0,8 / 0,4 д. а.; внесок автора: удосконалено методичні аспекти амортизаційної політики нематеріальних активів для покращання обліково-аналітичних процесів діяльності підприємства).
6. Головай Н. М., Ясишена В. В. Дослідження ролі та місця бухгалтерського обліку в сучасній системі управління. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: Економічні науки. 2014. Вип. 5, ч. 4. С. 176–178. (0,4 / 0,2 д. а.; внесок автора: розкрито роль та місце інтелектуальних ресурсів, як однієї із складових предмету бухгалтерського обліку).
7. Ясишена В. В., Пославська Л. І. Торговельна марка: обліковий, правовий і маркетинговий аспекти. *Ефективна економіка*. 2017. № 3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5475> (0,7 / 0,35 д. а.; внесок автора: уточнення і удосконалення облікових, правових і маркетингових аспектів функціонування торговельної марки в ринкових умовах господарювання).

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав та у наукових виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз

8. Ясишена В. В. Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні. *Вісник*

Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 3 (89). С. 79–95. (0,83 д. а.).

9. Ясишена В. В., Головай Н. М. Проблеми методики викладання облікових дисциплін. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2018. Випуск 1–2. С. 78–87. (0,7 / 0,35 д. а.; внесок автора: досліджено методичні підходи до викладання облікових дисциплін та систематизовано форми проведення навчальних занять з урахуванням розвитку облікової методології, в т. ч. нематеріальних активів).

10. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2018/40.pdf (0,7 / 0,35 д. а.; внесок автора: обґрунтовано розробку цілісної моделі облікової політики в частині впливу методів обліку, які можуть бути використані для процесів відтворення нематеріальних активів та формування інформаційних ресурсів для потреб управління).

11. Ясишена В. В. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2018. № 4 (86). С. 76–83. (Серія: Економіка, управління та адміністрування). (0,65 д. а.).

12. Ясишена В. В. Еволюція нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економіки. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. № 4 (90). С. 134–144. (0,6 д. а.).

13. Ясишена В. В. Структура і оцінка нематеріальних активів за різними рівнями стандартизації. *Світ фінансів*. 2019. Випуск 1 (58). С. 145–156. (0,75 д. а.).

14. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку у сфері нематеріального виробництва. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. № 2 (92). С. 123–133. (0,7 / 0,35 д. а.; внесок автора: виокремлення напрямів щодо удосконалення планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт).

15. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Аналіз методів оцінки нематеріальних активів. *Облік і фінанси*. 2019. № 2 (84). С. 61–70. (1,0 / 0,5 д. а.; внесок автора: систематизація різних підходів і методів оцінки НМА, які розкриті в нормативно-законодавчих і методичних документах).

16. Ясишена В. В. Принципи облікової політики нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2019. № 3–4 (79). С. 156–162. (0,9 д. а.).

17. Ясишена В. В. Основні аспекти формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6 (80). С. 149–157. (0,8 д. а.).

18. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Практичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів у діяльності підприємств харчової промисловості. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2020. Випуск 1 (75), ч. 2. С. 100–106. (0,7 / 0,35 д. а.; внесок автора: оцінка стану нематеріальних активів як складової майна провідних харчопереробних підприємств).

19. Ясишена В. В. Проблеми обліку і звітності нематеріальних активів через призму методів бухгалтерського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. № 1 (95). С. 171–186. (1,0 д. а.).

20. Ясишена В. В. Удосконалення окремих питань щодо методології бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. № 1 (45). С. 124–130. (0,65 д. а.).

21. Ясишена В. В. Окремі аспекти методології обліку нематеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. № 2 (96). С. 219–233. (0,9 д. а.).

в тому числі в міжнародній наукометричній базі «Web of Science»

22. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible Assets as an Accounting and Management Object. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. Issue 1. P. 132–142. (0,8 / 0,4 д. а.; внесок автора: систематизація вітчизняного і зарубіжного досвіду для удосконалення понятійного апарату категорії «нематеріальний актив», розвинуто ідею щодо розуміння сутності цих активів)

23. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible assets accounting and reporting issues. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. Issue 4. P. 182–193. (0,9 / 0,45 д. а.; внесок автора: розвинуто ідею про удосконалення підходів до обліку нематеріальних активів і їх відображення у фінансовій і управлінській звітності).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

24. Ясишена В. В., Бежецька О. В. Основи обліково-аналітичного забезпечення аналізу нематеріальних активів. *Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (Вінниця, 9 квіт. 2013). Тернопіль: Крок, 2013. С. 298–300. (0,16 / 0,1 д. а.; внесок автора: сформовано принципи проведення аналізу нематеріальних активів).

25. Ясишена В. В. Організаційні засади складання фінансової звітності. *Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління*: матер. III Міжнар. наук.-практ. конф. (Судак, 24–28 трав. 2013). Сімферополь: ДІАЙПІ, 2013. С. 125–126. (0,16 д. а.).

26. Ясишена В. В., Ткачук М. Ю. Проблеми впровадження управлінського обліку на українських підприємствах. *Геоенормічні проблеми міжнародних відносин: оцінки, прогнози, сценарії*: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 15-16 лист. 2013): у 3 ч. Київ: ГО «Київський економічний науковий центр», 2013. Ч. 3. С. 18–19. (0,19 / 0,1 д. а.; внесок автора: обґрунтовано необхідність впровадження управлінського обліку на підприємствах, що може бути використано для управління нематеріальними ресурсами).

27. Ясишена В. В., Куньовська Т. П. Класифікація нематеріальних активів в обліковому процесі. *Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (Вінниця, 9 квіт. 2014). Вінниця: ВНІЕ ТНЕУ, 2014. С. 161–164. (0,2 / 0,1 д. а.; внесок автора: розкрито класифікаційні ознаки нематеріальних активів, які можуть використовуватися для бухгалтерського, управлінського обліків і аналітичних потреб промислових підприємств).

28. Ясишена В. В., Западнюк Ю. В. Адаптація вітчизняної звітності до міжнародних стандартів. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку*: матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Чернігів, 30 лист. 2016). Чернігів: Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. С. 38–39. (0,2 / 0,1 д. а.; внесок автора: окреслено переваги впровадження МСФЗ у вітчизняну систему обліку і їх можливий вплив на показники звітності в тому числі щодо нематеріальних активів).

29. Пославська Л. І., Ясишена В. В. Методи трансфертного ціноутворення. *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 20 квіт. 2017): у 2 т. / [редкол.: ВННІЕ ТНЕУ]. Тернопіль: Крок, 2017. Т. 1, ч. 1. С. 124–126. (0,15 / 0,1 д. а.; внесок автора: розвинуто ідею процесу трансфертного ціноутворення, яке може бути використано при операціях з нематеріальними активами).

30. Ясишена В. В., Пославська Л. І. Торговельна марка: сутність і значення для економіки. *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 20 квіт. 2017): у 2 т. / [редкол.: ВННІЕ ТНЕУ]. Тернопіль: Крок, 2017. Т. 1, ч. 1. С. 99–101. (0,2 / 0,1 д. а.; внесок автора: визначення місця і ролі торговельної марки в діяльності підприємства).

31. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: зб. матер. II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 20 лист. 2017). Тернопіль: ТНЕУ, 2017. Т. 1. С. 13–15. (0,2 / 0,1 д. а.; внесок автора: розвинуто ідею організаційних засад облікової політики підприємств, у тому числі щодо нематеріальних активів).

32. Ясишена В. В. Облікові аспекти відображення торговельної марки. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 18 квіт. 2018): у 2 т. / [ред. кол.: ВННІЕ ТНЕУ]. Тернопіль: Крок, 2018. Т. 1. С. 113–115. (0,2 д. а.).

33. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Проблеми методики викладання облікових дисциплін. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 31 трав. – 1 черв. 2018). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 363–365. (0,2 / 0,1 д. а.; внесок автора: виокремлення проблемних питань методики викладання облікових дисциплін і накреслення шляхів їх вирішення).

34. Ясишена В. В. Проблеми обліку нематеріальних активів за міжнародними стандартами. *Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку*: матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 23 лист. 2018). Тернопіль: Крок, 2018. С. 74–76. (0,25 д. а.).

35. Ясишена В. В. Напрями удосконалення системи обліку нематеріальних активів. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матер. IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 28 груд. 2018). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 120–123. (0,25 д. а.).

36. Ясишена В. В. Ключові аспекти розвитку нематеріальних активів і їх значення для економіки. *Економічний розвиток України в контексті впровадження прогресивних інформаційних технологій та систем управління*: матер. II Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 25 лют. 2019). Київ: ТОВ «ВІПО», 2019. С. 61–64. (0,25 д. а.).

37. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Теоретичні засади сутності нематеріальних активів. *Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 17 квіт. 2019). Тернопіль: Крок, 2019. Т. 1. Ч. 1. С. 154–157. (0,25 / 0,13 д. а.; внесок автора: проаналізовано різні погляди вчених на розуміння сутності поняття «нематеріальні активи» та виокремлено часто, рідко згадувані та сумнівні ознаки НМА).

38. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Гудвіл – ділова репутація як специфічний вид нематеріальних активів. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищ. освіти та молод. вчених. (Рівне, 17 квіт. 2019). Рівне: НУВГП, 2019. С. 102–104. (0,25 / 0,13 д. а.; внесок автора: узагальнення і розкриття категорії «гудвіл» в нормативно-законодавчих актах).

39. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Шляхи удосконалення обліку витрат нематеріального виробництва. *Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу*: зб. матер. II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Харків, 18 квіт. 2019). Харків: ХДУХТ, 2019. С. 44–45. (0,25 / 0,13 д. а.; внесок автора: розвинуто ідею про необхідність внесення змін до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР), затвердженого КМУ, від 20.07.1996 р. № 830 в частині витрат на виконання НДДКР).

40. Ясишена В. В. Об'єкти нематеріальних активів: оціночний підхід. *Економіка та управління в XXI ст.: виклики та перспективи розвитку*: матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Умань, 30–31 трав. 2019). Умань: ВПЦ «Візаві», 2019. С. 174–178. (0,28 д. а.).

41. Ясишена В. В. Розробка облікової політики підприємства в частині управлінського обліку нематеріальних активів. *Теорія та практика управління розвитком економіки*: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 10 жовт. 2019). Київ: ТОВ «ВІПО», 2019. С. 81–83. (0,25 д. а.).

42. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Характеристика експертних методів оцінки нематеріальних активів. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства*: зб. матер. IV Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 24–26 жовт. 2019). Львів: Вид-во «Львів. політехніки», 2019. С. 227–228. (0,25 / 0,13 д. а.; внесок автора: охарактеризовано і порівняно методичні підходи і методи оцінки нематеріальних активів наведені в стандартах оцінки).

43. Ясишена В. В. Важливість розкриття нематеріальної складової в звіті про управління. *Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи*: зб. матер. нац. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 7 лист. 2019). Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2019. С. 251–253. (0,25 д. а.).

44. Yasyshena V. Components of accounting policy and its elements in intangible assets. *Innovative economic-social Approaches in the Knowledge Society*. International Symposium. Experience. Knowledge: Contemporary Challenges. 5th Edition. (Bucharest, 12th–13th December 2019). Bucharest, «ARTIFEX»University, 2019. P. 92–97. (0,3 д. а.).

45. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Удосконалення деяких аспектів обліку нематеріальних активів. *Наука, суспільство, освіта: актуальні проблеми та перспективи розвитку*: зб. матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 20–21 січ. 2020). Харків: НВЦ «Sci-conf.com.ua», 2020. С. 620–624. URL: <http://sci-conf.com.ua> (0,2 / 0,1 д. а.; внесок автора: удосконалено методикку і відображення у звітності програмного забезпечення, гудвілу, нестач НМА).

46. Ясишена В. В. Документування обліку нематеріальних активів. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0*: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Рівне, 26–27 берез. 2020). Рівне: НУВГП, 2020. С. 213–215. (0,17 д. а.).

47. Ясишена В. В. Формування облікової політики нематеріальних активів в частині податкових розрахунків. *Перспективи розвитку фінансово-економічного простору України*: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Вінниця, 8–9 квіт. 2020). Вінниця, 2020. Т. 1, ч. 1. С. 268–271. (0,2 д. а.).

48. Ясишена В. В. Необхідність обліку внутрішнього гудвілу для управління вартістю підприємства. *Теорія та практика менеджменту*: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Луцьк, 13 травня 2020) / [відп. ред. проф. Л. Черчик]. Луцьк, 2020. С. 175–177. (0,21 д. а.).

49. Ясишена В. В. Необхідність відображення інтелектуальних активів в управлінському обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матер. VI Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 22 трав. 2020). Тернопіль, 2020. Т. 1. С. 118–120. (0,21 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Ясишена В. В. Методологія та організація обліку нематеріальних активів. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Західноукраїнський національний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2020.

Досліджено соціально-економічні концепції розвитку економічних формацій в історичному розрізі та їх вплив на еволюцію нематеріальних активів. Розкрито сутність понять «нематеріальні активи», «інтелектуальний капітал», «внутрішній гудвіл» з визначенням їх місця і ролі в економіці. Встановлено основні аспекти визнання нематеріальних активів і удосконалено їх класифікацію. Порівняно і систематизовано об'єкти нематеріальних активів, підходи і методи їх оцінки, наведені в регламентах оцінки і обліку різних рівнів стандартизації. Розроблено положення облікової політики підприємства в частині нематеріальних активів. Досліджено методи бухгалтерського обліку та ідентифіковано їх вплив на

облікову практику та формування показників звітності щодо нематеріальних активів і гудвілу. Сформовано методологічні та організаційні положення амортизаційної політики нематеріальних активів. Розкрито відмінності між внутрішнім і зовнішнім гудвілом з виокремленням внутрішніх і зовнішніх факторів впливу на їх формування. Розроблено організаційні засади формування інформаційної бази щодо нематеріальних й інтелектуальних активів у системі управлінського обліку. Визначено основні складові інтелектуальних активів з встановленням аналітичних рахунків до них. Сформовано концептуальні основи комплексної моделі обліку нематеріальних активів і об'єктів, пов'язаних з ними, для підприємств харчової промисловості.

Ключові слова: облік, методологія, організація, нематеріальні активи, гудвіл, інтелектуальні активи, оцінка, облікова політика, обліково-аналітичне забезпечення.

АННОТАЦІЯ

Ясишена В. В. Методология и организация учета нематериальных активов. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Западноукраинский национальный университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2020.

Исследованы социально-экономические концепции развития экономических формаций в историческом разрезе и их влияние на эволюцию нематериальных активов. Раскрыта сущность понятий «нематериальные активы», «интеллектуальный капитал», «внутренний гудвилл» с определением их места и роли в экономике. Установлены основные аспекты признания нематериальных активов и усовершенствована их классификация. Проведено сравнение и систематизированы объекты нематериальных активов, подходы и методы их оценки, приведенные в регламентах оценки и учета различных уровней стандартизации. Разработаны положения учетной политики предприятия в части нематериальных активов. Исследованы методы бухгалтерского учета, идентифицировано их влияние на учетную практику и формирование показателей отчетности по нематериальным активам и гудвиллу. Сформированы методологические и организационные положения амортизационной политики нематериальных активов. Раскрыты различия между внутренним и внешним гудвиллом и приведены внутренние и внешние факторы, которые влияют на их формирование. Разработаны организационные основы формирования информационной базы для нематериальных и интеллектуальных активов в системе управленческого учета. Определены основные составляющие интеллектуальных активов с установлением аналитических счетов к ним. Сформированы концептуальные основы комплексной модели учета нематериальных активов и объектов, связанных с ними, для предприятий пищевой промышленности.

Ключевые слова: учет, методология, организация, нематериальные активы, гудвилл, интеллектуальные активы, оценка, учетная политика, учетно-аналитическое обеспечение.

ANNOTATION

Yasyshena V. V. Methodology and organization of intangible assets. – On the rights of the manuscript.

Thesis for a Doctor of Economics degree, specialty 08.00.09 «Accounting, analysis and audit (by types of economic activity)». – West Ukrainian National University Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2020.

Socio-economic concepts of the development of economic formations in the historical context have been studied, which has allowed us to identify key aspects of the evolution of intangible assets, the formation of their methodology and organization of accounting. The interpretation of the term «intangible assets» has been improved, by which it is proposed to understand the identified and valued long-term and current assets, which without physical embodiment, are the rights to intellectual property, use of natural resources, property and organizational and economic privileges. In the process of their use, it is possible to obtain economic benefits, increase the value of the enterprise, its profitability and competitiveness. In contrast to the traditional interpretation, this expands the understanding of the essence of this definition, taking into account economic, legal, accounting, and valuation approaches. The list of classification features of intangible assets with their division into types is systematized, respectively in part to the procedures of accounting and management accounting and analytical needs of industrial enterprises.

The recognition procedure for an intangible asset in accounting has been improved by taking into account its key identifiers, which, in contrast to the existing approach, improves the presentation of these assets in the financial statements and will not lead to understatement of the enterprise value.

The list of intangible assets, formed on the basis of the study of international, European, national standards of expert evaluation and accounting is generalized, which is proposed to take into account by the company to assess the value of business in the process of operating activities and needs of intangible assets. Differentiated approaches and methods of valuation of intangible assets, which are disclosed in international and national standards of valuation and accounting, are studied and systematized and differences between them are established.

The accounting methodology is supplemented by the principles of accounting: documentary evidence, rationality, communication, reduction of entropy (disorder), which, in contrast to the existing approach, will improve the quality of accounting information. The organizational principles of the accounting policy of the enterprise in terms of intangible assets with the presentation of the main tasks in terms of financial, management accounting, tax calculations and control have been formed, which will increase the efficiency of IA management and qualitatively affect the value of the enterprise.

The characteristics of the elements of the method of accounting and determining their impact on accounting and the formation of financial statements in terms of intangible assets and goodwill has been expanded, that was conducted in the analysis of each of them. The problematic issues of the methodology of accounting for these assets are highlighted and the directions of their solution are substantiated, which will ensure its improvement through the prism of the accounting methods. The content of the management report as an information supplement to the financial statements in terms of the use of management accounting data has been enhanced.

Methodological and organizational issues of depreciation policy of intangible assets have been improved through the development of an algorithm for establishing the feasibility of the depreciation accrual for some types of IA. The order of application of methods of accrual of depreciation to the corresponding objects, including progressive (slowed-down) methods in the conditions of manifestation of the crisis phenomena that will allow to improve a financial condition of domestic enterprises in the first years of use of intangible assets at the expense of decrease in depreciation and budget revenues.

Theoretical substantiation of the differentiated perception of external and internal goodwill on the main features is carried out, which gives grounds to understand as separate concepts «internal goodwill» and «external goodwill» for their separate accounting. The definition of the term of «internal goodwill». Taking into account the impact of internal and external conditions of food enterprises on goodwill and its accounting in the process of selling the enterprise will provide a justification and documentary evidence of the existing goodwill.

The definition of the term of «intellectual capital». The division of intellectual assets of the enterprise into two main groups is substantiated: IA objects that belong to intellectual property rights and are recognized in accounting; objects of intellectual assets reflected in management accounting (human assets, personal internal goodwill of the head, client assets, IA related to contracts, organizational assets, social assets, environmental assets) and the order of their management accounting with the introduction of analytical accounts is developed, which will improve the procedure for assessing the intellectual assets of the enterprise.

The organizational grounds of the information base creation in the management account on the centers of responsibility of the food enterprises, within which the information from internal and external sources in a part of intangible and intellectual assets of the enterprise is accumulated, are formed.

A comprehensive model of improving the methodology and organization of accounting for intangible assets with theoretical and methodological justification of the concept of accounting for intangible assets for the food industry of Ukraine, which is disclosed through its components, which together allow calculating the real value of the enterprise.

Key words: accounting, methodology, organization, intangible assets, goodwill, intellectual assets, valuation, accounting policy, accounting and analytical support.

Підписано до друку 19.11.2020 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 1,9. Обл.-вид. арк. 2,0.
Зам. № А033-20. Тираж 150 прим.

Видавець та виготовлювач
Західноукраїнський національний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ЗУНУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46009
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua