

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЯСИШЕНА ВАЛЕНТИНА ВАЛЕРІЇВНА

УДК: 657.421.3 : 001.8

ДИСЕРТАЦІЯ

**МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)
08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 В. В. Ясишена

Науковий консультант:
Задорожний Зеновій-Михайло Васильович,
доктор економічних наук, професор

*Ці фінансові документи
немають за мету*

Тернопіль – 2020

Вашій секретар



Михайло З. З.

АНОТАЦІЯ

Яцишена В. В. *Методологія та організація обліку нематеріальних активів.* – Кваліфікаційна наукова праця 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.

У світовій практиці нематеріальні активи займають перші позиції у веденні бізнесу компаній. В умовах ускладнення економічних відносин, постійних змін в економіці та підвищення вимог до бухгалтерського обліку є потреба в перегляді й удосконаленні облікової методології відповідно до вимог сучасності. У дисертації обґрунтовано теоретичні положення й розроблено практичні рекомендації з удосконалення методології та організації обліку нематеріальних активів підприємств харчової промисловості з метою ефективного управління підприємствами в умовах зростаючого значення нематеріальних активів в економіці.

Досліджено соціально-економічні концепції розвитку економічних формацій в історичному розрізі, що дозволило виокремити ключові аспекти еволюції нематеріальних активів, становлення їх методології й організації обліку.

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 в частині 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.

Удосконалено 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.

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

Досліджено і систематизовано диференційовані підходи і методи оцінки нематеріальних активів, які розкриті в міжнародних і національних стандартах оцінки і обліку та встановлено відмінності між ними. Обґрунтовано, що об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінки, відтак потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства з наближенням його положень до міжнародної практики.

Удосконалено склад і послідовність позиціонування принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що логічно пов'язано з основними процедурами бухгалтерського обліку і з елементами 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.

Розроблено з рекомендації 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. Сформовано 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 НМА і якісно вплине на визначення вартості підприємства.

Розширено характеристику 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 методики обліку цих активів і обґрунтовано напрями їх вирішення, що забезпечить її удосконалення через призму методів бухгалтерського обліку.

Удосконалено облік нематеріальних активів через введення рахунків і субрахунків: 126 «Програмне забезпечення» з окремим наведенням інформації щодо цього субрахунка в Примітках до річної фінансової звітності для деталізації інформації про вартість програмного забезпечення; 29 «Поточні нематеріальні активи» для обліку НМА строк використання, яких менше року з розкриттям методики їх обліку. Для обліку інтелектуального капіталу запропоновано відкриття субрахунків: 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу», 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу», 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». Виокремлення субрахунків 191 «Зовнішній гудвіл»; 192 «Внутрішній гудвіл» з внесенням змін до Приміток до річної фінансової звітності 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 НМА за відповідними центрами відповідальності, їхніми підрозділами, за різними часовими періодами, формування показників загалом по підприємству. Вищезазначене суттєво посилить контроль за обсягами, напрямками, відхиленнями планових і фактичних витрат при надходженні НМА.

Поглиблено 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

запропоноване сприятиме розвитку інтелектуального капіталу, формуванню позитивного іміджу компанії, зростанню ринкової вартості підприємства і залученню клієнтів та інвесторів.

Удосконалено 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. Узагальнено зміст нормативно-правових документів, які регулюють встановлення права власності, внесено уточнення 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.

Удосконалено методологічні та організаційні питання амортизаційної політики нематеріальних активів через розробку алгоритму встановлення доцільності нарахування амортизації на деякі види НМА. Обґрунтовано порядок застосування методів нарахування амортизації до відповідних об'єктів, у т. ч. прогресивних (сповільнених) методів 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.

Здійснено теоретичне обґрунтування диференційованого сприйняття зовнішнього і внутрішнього гудвілу за основними ознаками, що дає підстави розуміти, як окремі поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл» для відокремленого їх 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.

Удосконалено визначення 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, що впливають на конкурентоспроможність і мають економічну цінність. Обґрунтовано поділ інтелектуальних активів підприємства на дві основні групи: об'єкти НМА, 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, НМА 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.

Сформовано організаційні засади створення 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. Доведено, що це суттєво підвищить якість комплексної інформації про внутрішній гудвіл підприємства, а відтак обґрунтованість управлінських рішень та ефективність використання нематеріальних ресурсів.

Розроблено комплексну модель удосконалення методології та організації обліку нематеріальних активів з теоретико-методологічним

обґрунтуванням змісту концепції обліку нематеріальних активів для підприємств харчової промисловості України, що розкривається через її складові, які в сукупності уможливають розрахунок реальної вартості підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що основні наукові положення, висновки та надані рекомендації можуть бути використані для удосконалення обліку нематеріальних активів, підвищення рівня ефективності їх використання та управління на підприємствах харчової промисловості. Основні результати дослідження використовуються у діяльності Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Департаменту агропромислового розвитку, екології та природних ресурсів Вінницької обласної державної адміністрації, ТОВ «Агрона Фрут Лука», ПрАТ «Концерн Хлібпром», ПрАТ «ТерА», ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат», ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» та в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету.

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

ANNOTATION

Yasyshena V.V. Methodology and organization of intangible assets. – Qualifying scientific work on the rights of a 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.

In world practice, intangible assets occupy the first positions in the business of companies. Given the complexity of economic relations, constant changes in the

economy and increasing requirements for accounting, there is a need to revise and improve the accounting methodology in accordance with modern requirements. The dissertation substantiates the theoretical provisions and develops practical recommendations for improving the methodology and organization of accounting for intangible assets of food industry enterprises in order to manage enterprises effectively in the growing importance of intangible assets in the economy.

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. In particular, the following additional features have been identified: the result of the revaluation; the presence of an active market; inventory object; belonging to the country of origin; reflection in the balance sheet of the enterprise; object of accounting; uniqueness; the need for protection; impact on the strategic development of the enterprise. The proposed classification will significantly increase the analytical process and the management of intangible assets.

The recognition procedure for an intangible asset in accounting has been improved by taking into account its key identifiers: compliance of the intangible

asset with its definition; possibility of identification; asset control; future economic benefits; period of use more than a year, or less than a year (for current); reliable valuation; the availability of supporting documents for the right of use or ownership, 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. It is substantiated that the objects of IA assessment are directly related to the assessment methods, so they need to be revised in order to unify at all levels of domestic legislation with the approximation of its provisions to the international practice.

The composition and sequence of positioning principles of accounting and financial reporting is improved, which is logically related to the basic accounting procedures and elements of the method in the following order: autonomy, consistency, documentary evidence, full coverage, prudence, continuity, accrual, prevalence of essence over form (actual) cost, a single monetary measure, periodicity, rationality, communication, reduction of entropy (disorder). 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.

It has been developed on the recommendation of accounting policy in terms of management accounting of intangible assets based on the principles of

complexity, system, correctness, consistency, efficiency, interpretability, scientificity, legal support, efficiency, relevance, exclusivity (features), and forecasting, planning, control. 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.

Accounting for intangible assets through the introduction of accounts and sub-accounts has been improved: 126 "Software" with separate information on this sub-account in the Notes to the annual financial statements to detail information on the value of software; 29 "Current intangible assets" for the IA accounting, which term of use is less than a year with the disclosure of the method of their accounting. It is proposed to open sub-accounts to account for intellectual capital: 426 "Intellectual capital for external goodwill", 427 "Intellectual capital for internal goodwill", which will reflect the accounting of intellectual assets formed by the purchase or merger of enterprises or incurring costs for their creation in the process current activity of the enterprise. To account for shortages of intangible assets, the expediency of opening sub-account 973 "Lack of non-current assets" was proved. Separation of subaccounts 191 "External goodwill"; 192 Internal goodwill, as amended by the Notes to the annual financial statements, will reduce the accounting gap between the market value and the carrying amount of the enterprise. The form of internal management reporting based on "Notes to the annual financial

statements" for management accounting of intangible assets and goodwill has been proposed, which allows identification of IA by relevant centers of responsibility, their divisions, at different times, the formation of indicators for the enterprise. The above will significantly strengthen the control over the volumes, directions, deviations of planned and actual costs in the receipt of IA.

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. In particular, in paragraph 7 "research and innovation" through the disclosure of information about intangible assets and, if available, about goodwill, and in paragraph 10 "corporate governance" - information aimed at the development of intellectual assets. Unlike the existing order, the proposed will promote the development of intellectual capital, the formation of a positive image of the company, the growth of the market value of the enterprise and attract customers and investors.

The accounting, legal and marketing aspects of trademark formation have been improved through the disclosure of the procedure for its registration and the reflection in the accounting of creation costs, which should be included in the initial cost. The content of normative and legal documents regulating the establishment of property rights is generalized, the terms "trademark" and "marks for goods and services" are clarified, which facilitated their accounting and legal substantiation and determination of sources of origin for recognition of intangible assets or expenses of the reporting period.

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. Internal goodwill is a set of intellectual assets (human, customer, organizational, social, environmental, personal internal goodwill of the head, intangible assets related to contracts), economic and other benefits of the entity that affect the efficiency of its business and competitiveness, are used in current activities for gaining future benefits and additional income. 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" as a set of sources for the formation of alienable and inalienable intellectual assets (human, client, contract-related, organizational, social, environmental) of the business entity, which is the subject of intellectual labor, creative efforts, abilities, economic relations that affect competitiveness and have economic value, was improved. 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. It is proved that this

will significantly improve the quality of comprehensive information about the internal goodwill of the enterprise, and thus the validity of management decisions and the efficiency of intangible resources.

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.

The practical significance of the obtained results is that the main scientific provisions, conclusions and recommendations can be used to improve the accounting of intangible assets, increase the efficiency of their use and management in the food industry. The main results of the study are used in the activities of the Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine, the Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors, the Department of Agricultural Development, Ecology and Natural Resources of Vinnytsia Regional State Administration, «Agrana Fruit Luka» LLC, «Concern Khlibprom» PJSC, «TerA» PJSC, «Chernivtsi Oil and Fat Plant» PJSC, and in the educational process of Ternopil National Economic University.

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

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації:

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.).
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).

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 техноло-*

гічного 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.).

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. *Геоелектронічні 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 методику 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.).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	27
ВТУП.....	28
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В КОНТЕКСТІ ЇХ ЕВОЛЮЦІЇ.....	46
1.1. Еволюція нематеріальних активів у площині соціально- економічних концепцій розвитку економічних формацій.....	46
1.2. Економічна сутність, склад і значення нематеріальних активів.....	64
1.3. Вітчизняна практика регулювання обліку нематеріальних активів підприємств.....	79
Висновки до розділу 1.....	97
РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ, ВИЗНАННЯ Й ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	102
2.1. Облікові критерії щодо визнання нематеріальних активів.....	102
2.2. Концептуальні положення класифікації нематеріальних активів.....	111
2.3. Характеристика підходів до оцінки і переоцінки нематеріальних активів.....	124
2.4. Обґрунтування концепції облікової політики нематеріальних активів.....	154
Висновки до розділу 2.....	182

РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	187
3.1. Методологія фінансового обліку та декомпозиція звітної інформації в частині нематеріальних активів.....	187
3.2. Методологічні проблеми фінансового обліку нематеріальних активів та шляхи їхнього вирішення.....	228
3.3. Організаційно-методичні аспекти обліку окремих видів нематеріальних активів.....	244
3.4. Амортизаційна політика щодо нематеріальних активів на підприємстві.....	262
Висновки до розділу 3.....	273
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	279
4.1. Вплив внутрішніх та зовнішніх умов функціонування харчових підприємств на гудвіл та його облік.....	279
4.2. Облікова інформація в процедурах аналізу нематеріальних активів підприємств харчової промисловості.....	319
4.3. Організаційні засади обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними активами.....	339
Висновки до розділу 4.....	385
ВИСНОВКИ.....	388
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	399
ДОДАТКИ.....	442

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ІА	–	інтелектуальні активи.
ІК	–	інтелектуальний капітал.
Вказівки № 25	–	Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджені наказом МФУ від 7.05.1993 р. № 25.
Методичні рекомендації № 1327	–	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327.
МСО 210	–	Міжнародний стандарт оцінки 210 «Нематеріальні активи».
НМА	–	нематеріальні активи.
Положення № 250	–	Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою КМУ від 3.04.1993 р. № 250.
Типове положення № 830	–	Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою КМУ від 20.07.1996 р. № 830.
Типові форми № 732	–	Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені наказом МФУ від 22.11.2004 р. № 732.
EVS TEGoVA	–	Європейські стандарти оцінки Європейської асоціації оцінювачів.
Standards RICS	–	Професійні стандарти оцінки Королівського інституту сертифікованих сюрвеєрів Великої Британії.
НС 4	–	Національний стандарт 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений постановою КМУ від 3.10.2007 р. № 1185.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. 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 сформулювати 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;

– сформулювати 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 «ГерА» (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 «Гео економічні 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 «Імплементція 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.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В КОНТЕКСТІ ЇХ ЕВОЛЮЦІЇ

1.1. Еволюція нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економічних формацій

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 (далі – НМА). Фундаментальні питання еволюції, сутності та значення нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економіки досліджували багато учених, зокрема А. Сміт [283], Ф. Найт [197], Ф. Махлуп [176], У. Ростоу [408], Дж. Гелбрейт [41], Д. Белл [10], П. Друкер [385], А. А. Чухно [319].

Первинні джерела охорони інтелектуальної власності у часі та просторі зібрані в історичних нарисах В. Валле. Деякі значні історичні події у сфері охорони інтелектуальної власності доцільно розглядати детальніше.

У XIV ст. король Едвард III видавав патентні листи, якими забезпечувалося право іноземців здійснювати торгівлю на території Англії. Також, Дж. Кемпу в 1331 р. було видано патентний лист на торгівлю в Англії. В 1449 р. Генріх VI видав патентний лист чинністю 20 років [32, с. 62].

Перший на території сучасної Італії патент видано Республікою Флоренція в 1421 р. архітектору Ф. Брунеллескі, для покриття потреби у доставці каміння з ріки для будівництва. Він створив човен, в якому такий вантаж легко переправлявся через ріку. У 1421 р. лорди Ради Флоренції надали Ф. Брунеллескі ексклюзивний привілей терміном на 3 роки на виробництво й використання човна у водах Флоренції [32, с. 51].

У 1623 р. за часів правління короля Джеймса I Парламент Англії ухвалив Статут про монополії, який обмежив владу монарха і проголосив засади патентної системи. В 1709 р. Палата громад в Англії заслухала проєкт Закону «Про заохочення просвітництва», а наступного року парламент ухвалив законодавчий акт, відомий нині як Статут королеви Анни. Заведено вважати, що ці дві події знаменували початок сучасного права інтелектуальної власності [32, с. 5]. Статут королеви Анни дав змогу авторам творів отримувати виключні права на публікування твору протягом певного терміну.

В Англії в 1624 р. також було прийнято Статут монополій, який поклав край монополіям і наділив винятковими правами на твір (винахід) первинного автора (винахідника) терміном на 14 років за умови, що його твір (винахід) не суперечить закону, не спричиняє підвищення цін на товари широкого вжитку і негативно не впливає на торгівлю [32, с. 27].

Багато стародавніх мислителів вказували на важливу роль людських знань, як основу суспільного розвитку в усіх сферах.

Засновник трудової теорії вартості А. Сміт акцентував на ролі знань у виробничому процесі. В 1775 р. він наголосив, що людина, яка затратила свої кошти і тривалий час на освоєння будь-якої професії, де потрібна надзвичайна спритність та майстерність, може бути порівняна з вартісно дорогою машиною [283, с. 89].

Німецький економіст Ф. Ліст у 1841 р. у праці «Національна система політекономії» обґрунтував теорію продуктивних сил. У теорії розкрито ідею, згідно з якою створення суспільного багатства досягається не тільки через розрізнену індивідуальну діяльність людей, а особливий акцент робиться на тому, що для досягнення досконалих результатів необхідно розумове і матеріальне об'єднання різних індивідів, які перебуватимуть у взаємодії. Він стверджував, що справжнє багатство нації визначається ступенем розвитку продуктивних сил, а саме продуктивних здібностей людини. Автор розглядав

людину як капітал і доводив, що від вмілого використання та примноження знань, навичок, здобутих на різних етапах становлення нації, та інших факторів залежить зростання продуктивності праці та розвиток виробництва загалом. Розвиток продуктивних сил має сприяти формуванню нового соціального середовища, науковим відкриттям, розвитку освіти і технологій, а також інших прогресивних напрямів зміцнення нації.

Значним поштовхом у розбудові міжнародної системи охорони інтелектуальної власності стала розробка Паризької та Бернської конвенцій. У Парижі 20.03.1883 р. укладено першу міжнародну угоду – Паризьку конвенцію про охорону промислової власності, що дало можливість забезпечити захист прав власників патентів на просторах різних держав світу. У Берні 9.09.1886 р. ухвалено Бернську конвенцію про охорону літературних і художніх творів, яка стала вагомим внеском у розбудову захисту авторських прав.

У 1921 р. американський економіст Ф. Найт у праці «Ризик, невизначеність і прибуток» провів дослідження, спрямовані на встановлення зв'язку між прибутком та особливим видом ризику – незастрахованої невизначеності.

Він вважав, якщо люди, купуючи кукурудзяні пластівці або мило, готові платити, як і за вірші про «життєрадісного Джима», бо «...воно дарує насолоду», то це означає, що ці «вироби» є економічними благами. Якщо вигравіруване ім'я на авторучці або безпечній бритві дає змогу продавати такий виріб на 50 % дорожче, ніж той самий предмет без нього, то воно становить одну третину економічної корисності цього товару. Хоча з економічної точки зору цей предмет не відрізняється за кольором, дизайном, якістю чи будь-якими іншими характеристиками, завдяки яким він є більш корисним або привабливим [197, с. 250–251].

По суті, Ф. Найт на початку XIX ст. описав важливе значення бренда (торговельної марки), здатного підштовхувати покупців при виборі між

«реальною» та «номінальною» корисністю товару, які здебільшого витрачають свої доходи на предмети, що належать до товарів із «номінальною» корисністю. Дослідник зазначав, що для створення попиту на благо необхідна реклама, в тому числі оманлива («дута»).

Ф. Найт стверджував, що останній фактор прогресу – це знання або те, що можна позначити терміном «винаходи» в широкому сенсі. Він вважав, що одним із головних джерел невизначеності у сфері бізнесу є вдосконалення технологічних процесів, методів організації та т. ін. Питання щодо винаходів часто, якщо не завжди, ускладнюється через необмежене поширення одного разу виробленої ідеї. В підсумку винахіднику постійно доводиться застосовувати особливі заходи захисту виробленої ідеї. В окремих сферах цього можна домогтися завдяки правовому захисту, який надає держава, а в інших випадках доводиться вдаватися до штучних заходів збереження комерційної таємниці. Нерідко захистити новий метод взагалі неможливо. Економічна рентабельність ідеї обмежена часом, необхідним конкурентам для її копіювання. Вчений зауважив, що навіть правовий захист має силу лише в обмежений період і таємницю рідко вдається зберігати довготривало. Коли ж ідея стає загальним надбанням, вона уподібнюється до будь-якого іншого елемента виробництва, пропозиція якого необмежена, тобто є безкоштовним благом, та перестає бути фактором виробництва в реальному економічному сенсі [197, с. 321–323].

Крім цього, Ф. Найт наголошував, що предметами конкуренції виробничих груп або підприємств є професійна майстерність і управлінські здібності персоналу, визначивши цим важливе значення та роль інтелектуального капіталу в діяльності суб'єкта господарювання.

У 1933 р. австрійсько-американський учений Ф. Махлуп розпочав вивчення впливу патентів на наукові дослідження. З ім'ям дослідника пов'язане таке поняття, як «економіка знання», а його ідеї започаткували розвиток концепцій інформаційного суспільства. В 1962 р. у праці «Виробництво і

розповсюдження знань у США» науковець вказав на велике значення «підвищення» знання, акцентувавши увагу на його внутрішній змінній, яка залежить від використовуваних ресурсів. Ф. Махлуп вивчав питання приватної та суспільної вигоди від інвестицій у знання і важливість цього ресурсу для економічного зростання. На думку вченого, підвищення рівня технічного знання і зумовлений цим розвиток виробництва є важливими факторами в аналізі економічного зростання й інших економічних проблем. Розвиток технологічного знання веде до постійних змін умов виробництва товарів і послуг, а нове технологічне знання – до зміщення попиту з фізичної на інтелектуальну працю. Запас знань може зростати за наявності особливих зусиль і ресурсів, які спрямовуються на розвиток освіти. Це є важливою економічною змінною, що дає змогу значно підвищувати запас фундаментального і прикладного знання. З розвитком економіки і суспільства для ефективної організації виробництва, торгівлі й управління необхідний поділ праці між виробництвом знань і матеріальним виробництвом. Науковець наголошує, що в економічних і соціальних секторах відбувся розподіл інтелектуальної та фізичної праці, а також змінилось співвідношення невиробничих і виробничих працівників у багатьох галузях [176].

На основі наукових концепцій розвитку економіки складаються та затверджуються нормативні документи, в яких нематеріальні активи розкриваються як об'єкт обліку. Слід вказати на бюлетень «Амортизація нематеріальних активів», виданий у 1944 р. Комітетом з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів.

Американський економіст У. Ростоу в 1959–1971 рр. у працях «Зліт до самопідтримуючого зростання», «Стадії економічного зростання» і «Політика і стадії зростання» висунув концепцію переходу до «самопідтримуючого зростання», яка базується на розкритті проблем переходу від традиційного до сучасного суспільства західного типу, а також розробив теорію стадій економічного зростання країн. Поступово вчений виокремив шість стадій

економічного зростання, відповідно до техніко-економічних характеристик розвитку країн:

- 1) традиційне суспільство (*the traditional society*);
- 2) створення передумов для злету (*the preconditions for take-off*);
- 3) зліт (*the take-off*);
- 4) рух до зрілості (*the drive to maturity*);
- 5) високе масове споживання (*the age of high mass consumption*);
- 6) пошук якості життя (*search for quality of life*) [408].

Стадії економічного зростання розкриті у теорії У. Ростоу від періоду виникнення традиційного суспільства, у якому три чверті населення зайнято виробництвом продовольства, а політична влада належить земельним власникам і центральній владі, до стадії «пошуку якості життя», де на перший план виходить духовний розвиток людини, а провідним сектором економіки стає сфера послуг.

В економічній теорії, як правило, виокремлюють три стадії економічного розвитку суспільства: доіндустріальний, індустріальний і постіндустріальний. *Доіндустріальне суспільство характеризується* розвитком сільського господарства, низькою продуктивністю праці, примітивними способами транспортування, використанням фізичної, а не інтелектуальної праці людини, обмеженням комунікації між людськими спільнотами.

Індустріальне суспільство передбачає широке використання механізації й автоматизації виробництва, наявність технічно розвиненої промисловості, зростання продуктивності праці, зайнятість основної маси трудових ресурсів на заводах і фабриках, застосування більш швидких засобів зв'язку для передачі інформації у всесвітньому масштабі.

Американський економіст канадського походження Дж. Гелбрейт у праці «Нове індустріальне суспільство», опублікованій у 1969 р., розкрив концепцію «нового індустріального суспільства», визначною рисою соціуму

якого є індустріальна система. Науковець зазначає, що якщо головною метою індустріальної системи буде збільшення випуску продукції, супутнє зростання споживання, технічний прогрес, державна політика спрямована на її зміцнення, то життя людини буде скеровуватись на служіння цілям такої індустріальної системи. Розгляд індустріальної системи як частини сфери діяльності людини, дозволить естетичним цілям приділяти більше уваги, відтак особистість не відчуватиме тиску цілей цієї системи. Освіта для людини стане самоціллю, а не засобом для більш успішного обслуговування індустріальної системи. Вчений надає великого значення освіті та знанням і наголошує, що в індустріальній системі, на відміну від її економічних попередників, підвищується попит на вишколений розум [41]. Ще один з висновків вченого полягає у тому, що в корпораціях реально владою володіють не власники, а інфраструктура, тобто влада завжди «переходить до того фактора виробництва, який найважче замінити». Він зазначив, що спочатку це була земля, потім капітал, а тепер — «сукупність людей, що володіють різноманітними технічними знаннями, досвідом і здібностями, в яких мають потребу сучасна промислова технологія і планування» [41].

Постіндустріальне суспільство характеризується розвитком сфери послуг, технологій, освіти і науки. Праця перетворюється на творчу діяльність. Стрімко зростають комунікації між людьми і людськими спільнотами.

Концепцію постіндустріалізму сформував видатний американський соціолог Д. Белл., яка викладена у його монографії, опублікованій у 1973 р. Постіндустріальне суспільство вчений протиставляє індустріальному. В постіндустріальних умовах основним ресурсом, на думку науковця, є інформація, відтак пріоритет переходить від напівкваліфікованих працівників до інженерів і вчених. Найважливішою у такому суспільстві є наукова спільнота, на основі чого Д. Белл стверджує, що «...коріння постіндустріального

суспільства перебуває під безпрецедентним впливом науки на виробництво» [10, с. 504].

Центрального значення набуває кодифікація теоретичного знання, а найважливіше завдання учених полягає у перспективному прогнозуванні господарських і соціальних процесів.

Постіндустріальне суспільство розкриває якісно нові можливості розвитку особистості. Поширення нових професій стає підґрунтям для більш докладного вивчення виникнення класу науково-технічних працівників, зароджується меритократія. Неможливість адекватного оцінювання суспільних благ породжує проблему політичної координації розвитку постіндустріального суспільства і ролі держави в цьому процесі. Д. Белл виокремлює соціальну проблему постіндустріального суспільства, що розкривається через розвиток неринкової економіки добробуту і відсутність адекватних механізмів оцінювання суспільних благ, зазначаючи, що з технічних і концептуальних причин неможливо визначити вартість таких (інформаційних) товарів у ринкових категоріях [10, с. 160].

Найважливішою економічною ознакою постіндустріального ладу є експансія виробництва послуг та інформації, а технологічною базою постіндустріальної трансформації – наука і теоретичне знання. Д. Белл розмежовує роль і значення знання та ролі і значення інформації. Науковець стверджує, що інформація може бути основним виробничим ресурсом постіндустріального суспільства, тоді як знання є внутрішнім джерелом його прогресу [10].

Американський учений австрійського походження П. Друкер обґрунтував теорію інноваційної економіки і підприємницького суспільства. В публікації 1998 р. дослідник зазначив, що наступна інформаційна революція вже розпочалася і це революція концепцій. Вчений вказує на важливість революційного програмного забезпечення для різних сфер економіки і суспільства, що значно зменшило витрати часу і коштів на

розробки. Він зазначає, що «...для завдань найвищого керівництва інформаційна технологія стала постачальником скоріше даних, ніж інформації, не кажучи вже про нові питання і стратегії» [385, с. 2].

Це особливо актуально у сфері бухгалтерського обліку. Йдеться про традиційну систему обліку, яка акумулює дані про внутрішній стан суб'єкта господарювання і практично не надає інформації для виконання стратегічних завдань вищого керівництва. Розробку ефективних інформаційних систем для прийняття рішень найвищим керівництвом, слід орієнтувати на забезпечення збору і організації інформації про зовнішній світ. Зовнішня інформація для потреб управління ставатиме щораз важливішою і більш терміною. Науковець вважає, що сучасна інформаційна революція не має прецедентів щодо зниження вартості та широти розповсюдження інформації, а також швидкості й розмаху впливу на суспільство, що неможливо обчислити і відобразити в цифрах.

Представники сучасної зарубіжної економічної науки (Дж. Гелбрейт, Р. Арон та інші вчені) на основі використання критерію «ступінь індустріального розвитку суспільства» визначають три стадії індустріальної цивілізації: індустріальне суспільство; постіндустріальне суспільство; неоіндустріальне (інформаційне) суспільство [41].

Сучасний світ характеризується новим етапом розвитку постіндустріального суспільства, що пов'язано не лише зі стрімким розвитком сфери послуг, освіти і науки, а зі значним примноженням спеціалізованих знань у різних галузях.

Поняття «інформаційне суспільство» в 1958 р. вперше застосував американський соціолог Д. Рісмен у статті «Дозвілля і робота в постіндустріальному суспільстві».

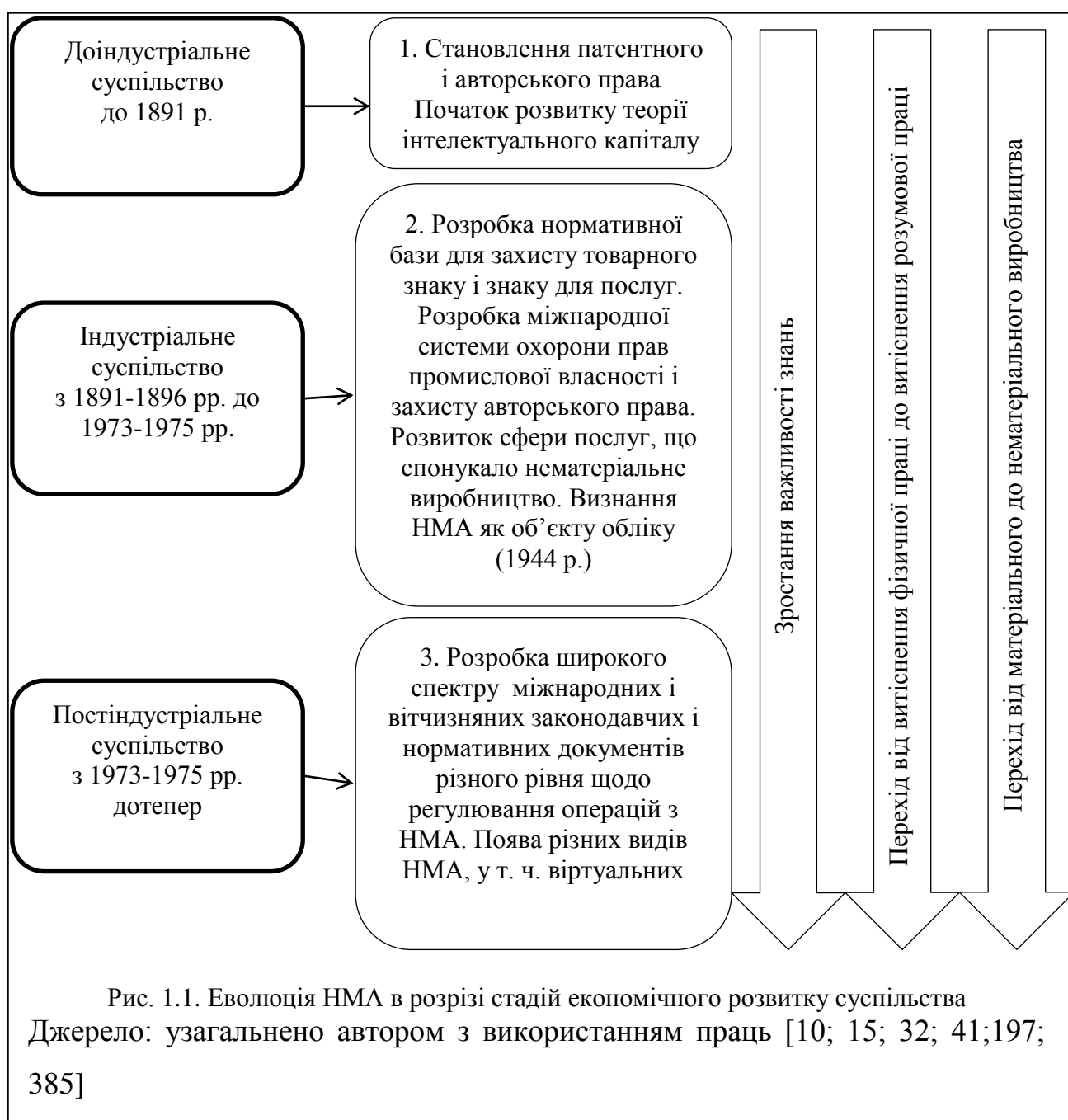
Вітчизняний науковець А. А. Чухно, теорію інформаційного суспільства визнав важливою складовою теорії постіндустріалізму [319, с. 86].

Починаючи з 70-х р. ХХ ст. активно розвивається сфера послуг, що активізує значення нематеріального виробництва. У сучасному постіндустріальному суспільстві основним виробничим ресурсом є інформація і знання, розвиваються нові наукомісткі та інформаційно-інтелектуальні технології, що носять нематеріальний характер. Інформація передається з постійно зростаючою швидкістю. Відповідно обробка зростаючих масивів інформації покладається на більш потужні комп'ютери. Це свідчить про перехід від матеріального до нематеріального виробництва. Матеріальні ресурси, капітал відійшли на другий план, а на перший вийшли інформація і знання як основні ресурси сучасного суспільства. Перевага нематеріальних ресурсів над матеріальними полягає в тому, що першим властива невичерпна (необмежена) природа, на відміну від других. Нематеріальні активи можна швидко розмножувати (тиражувати) і розповсюджувати, що водночас є їхньою позитивною та негативною властивістю. Суб'єкти, які опанували нові знання, нові технології, нову інформацію, мають значну конкурентну перевагу, але водночас зберегти її у середовищі конкурентів тривалий період вкрай складно. В інформаційному суспільстві людина є носієм інформаційно-інтелектуальної технології, а вміння та знання, які вона здобула, – це один із головних виробничих ресурсів. Значно зросла кількість людей, зайнятих інформаційними технологіями, комунікаціями, виробництвом інформаційних продуктів і послуг. Людина, озброївшись науково-технічними знаннями, переважно займається творчою працею. Провідним об'єктом вкладення капіталу стають знання й інтелект людини, що в подальшому визначає успіх підприємства і збільшення його вартості.

У монографії Н. Ю. Пузиня зазначає, що нині існує віртуальна економіка, пов'язана з розвитком електронної комерції та продажем «неіснуючих віртуальних товарів» – різних атрибутів ігрових сервісів, рейтингів, поїнтів, внутрішніх валют, амуніцій для персонажів та ін.

Користувачі готові платити за це реальні гроші. Можна щодня генерувати нові одиниці цікавого для користувача контенту [255, с 11].

Стадії економічного розвитку суспільства і відповідно до них етапи розвитку нематеріальних активів ілюструє рисунок 1.1. 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.



Як видно з рис. 1. 1. зародження патентного і авторського права відбулося на території Англії ще на доіндустріальній стадії економічного розвитку суспільства. Логічно, виникнення нематеріальних активів 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».

Детальніше зміст інформації наведеної на рис. 1.1 розкрито у додатку А, де показано взаємозв'язок стадій економічного розвитку суспільства з основними аспектами соціально-економічних концепцій, які розкривають вплив на еволюцію НМА та з відповідним документальним підтвердженням.

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. Розвиток від доіндустріального до постіндустріального суспільства супроводжувався переходом від виробництва матеріальних товарів до виробництва нематеріальних товарів (нині активізується торгівля віртуальними товарами).

У 1998 р. поняття «нематеріальний актив» розкрито у МСБО 38 «Нематеріальні активи», а у 2007 р. – у Міжнародному стандарті оцінки № 4 «Оцінка нематеріальних активів».

У вітчизняному законодавстві термін «нематеріальні активи» застосовано у 1993 р., де вони розглядалися як об'єкти права інтелектуальної власності, в т. ч. промислової, інші об'єкти права власності та користування. Із введенням П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вперше наголошено, що нематеріальний актив – є немонетарним активом, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [230].

Розвиток економічної категорії «нематеріальний актив» і його правове регулювання через вітчизняне законодавство з 1993 року регламентувалося нормативно-правовими документами, частина з яких нині втратила чинність. Зокрема, Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затвердженим Постановою КМУ № 250 від 3.04.1993 р. (не чинне); Порядком експертної оцінки нематеріальних активів, затвердженим наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995 р. (не чинний); Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», від 28.12.1994р. № 334/94-ВР (не чинний); П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженим наказом МФУ № 242 від 18.10.1999 р.; Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими наказом МФУ № 1327 від 16.11.2009 р.; Податковим кодексом № 2755-VI від 2.12.2010 р.; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» № 1163 від 25.11.2014 р.

Нині для успішного використання НМА необхідні принципово нові підходи до обліку, аналізу, контролю, аудиту й управління ними. Це потребує глибокого розуміння їхньої економічної сутності, значення, єдиних підходів до визнання й оцінки, амортизаційної політики, розробки науково обґрунтованої класифікації з вичерпним переліком видів прав, а також покращувати обліково-аналітичний процес і потреби управління.

Фундаментальні питання обліку нематеріальних активів досліджували такі вітчизні науковці, зокрема Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, В. М. Диба, З.-М. В. Задорожний, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, а також зарубіжні – Х. Андерсен, Б. Е. Нідлз, М. Ф. Ван Бреда, Г. А. Велш, Д. Колдуелл, А. Г. Мендрул, М. Р. Метью, В. Ф. Палій, Е. С. Хендриксен та ін.

Проблеми обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів розглядали у дисертаційних роботах: В. В. Сатовський (1998 р.), Л. Л. Суль (2001 р.), І. А. Бігдан (2003 р.), А. В. М. Д. Равшавдех (2004 р.), Л. В. Бражна (2006 р.),

Т. В. Польова (2006 р.), С. В. Шульга (2006 р.), С. Ф. Легенчук (2006 р.), Н. М. Бразілій (2007 р.), Ю. С. Рудченко (2007 р.), В. П. Денис (2007 р.), І. І. Криштопа (2008 р.), І. В. Жураковська (2008 р.), Ю. В. Писаренко (2009 р.), Н. М. Головай (2009 р.), Т. М. Банасько (2010 р.), І. М. Лепетан (2010 р.), О. В. Сизоненко (2010 р.), О. В. Вақун (2013 р.), М. В. Плекан (2013 р.), В. С. Шелест (2014 р.), Ю. О. Колчар (2014 р.), Х. І. Скоп (2015 р.), І. Є. Старко (2015 р.), Ю. А. Судин (2017 р.), В. М. Диба (2017 р.).

Враховуючи цінність наукових напрацювань вітчизняних та зарубіжних учених, зауважимо, що у нинішніх умовах розвитку економіки України викликають нові проблемні питання стосовно обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів, які потребують розв'язання.

Для виокремлення малодосліджених напрямів у сфері обліково-аналітичного і контрольного забезпечення НМА в Україні необхідно проаналізувати дисертаційні роботи за темою. Це дасть змогу виявити нові напрями розвитку теоретико-методологічних і практичних аспектів обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів відповідно до сучасних умов розвитку економіки України.

Для проведення аналізу досліджень з обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів зроблено вибірку дисертацій, захищених в Україні та представлених на офіційному сайті бібліотеки ім. І. Вернадського з 1998 до 2018 р. Протягом зазначеного періоду в Україні зі спеціальності 08.00.09 (08.06.04) з питань нематеріальних активів захищено 25 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Також в 2017 р. В. М. Дибою захищено докторську дисертацію на тему «Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія», аспекти якої проаналізовані в процесі дослідження. Напрями досліджень у захищених дисертаціях і наукових працях з обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів із 1998 по 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Наукові напрями дослідження нематеріальних активів у дисертаціях за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) з 1998 до 2018 р.

№ з/п	Наукові напрями	Науковці, які проводили дослідження, рік захисту																									
		В. В. Саговський, 1998 [273]	Л. Л. Суль, 2001 [163]	І. А. Бігдан, 2003 [14]	А. В. М. Д. Равшавдех, 2004 [261]	С. В. Шульга, 2006 [327]	Т. В. Польова, 2006 [232]	С. Ф. Легенчук, 2006 [158]	Л. В. Бражна, 2006 [20]	Н. М. Бразілій, 2007 [22]	Ю. С. Рудченко, 2007 [272]	В. П. Денис, 2007 [65]	І. І. Криштопа, 2008 [134]	Ю. В. Писаренко, 2008 [225]	І. В. Жураковська, 2008 [87]	Н. М. Головай, 2009 [47]	Т. М. Банасько, 2010 [8]	І. М. Лелеган, 2010 [162]	О. В. Сизоненко, 2010 [279]	О. В. Вакун, 2013 [31]	М. В. Плекан, 2013 [227]	В. С. Шелест, 2014 [325]	Ю. О. Колчар, 2014 [122]	Х. І. Скоп, 2015 [281]	І. Є. Старко, 2015 [290]	Ю. А. Судин, 2017 [291]	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	
1	Економічна сутність, значення, визначення термінів	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
2	Ідентифікація визнання									+			+						+		+		+			+	
3	Класифікація	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+		+	+	+	
4	Оцінка	+		+	+			+		+			+	+			+	+	+	+	+		+		+	+	
5	Документування			+		+	+		+	+	+		+	+	+			+	+	+	+	+		+	+	+	
6	Облік	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Питання амортизації			+					+	+				+													
8	Інвентаризація							+	+		+						+										
9	Звітність					+					+				+							+		+		+	
10	Законодавство	+										+															
11	Аналіз			+	+	+	+					+		+			+		+	+			+			+	
12	Аудит	+	+	+		+	+			+				+													
13	Контроль												+				+	+	+							+	
14	Комп'ютерні технології та інформаційні системи	+	+	+	+	+	+	+					+														
15	Моделювання		+		+		+	+				+	+				+	+		+							

Джерело: сформовано автором за результатами вивчення кандидатських дисертацій.

Для кращого сприйняття напрямів досліджень наукові результати дисертаційних робіт згруповано за характерними ознаками в розрізі 15 окремих блоків. Кожен із блоків узагальнено за науковими напрямами досліджень. Більш деталізована інформація за науковцями та їхніми напрямами досліджень наведена в додатку Б. Після проведення аналізу напрямів, які вивчалися, розроблялися і удосконалювалися науковцями, можна виявити, за якими з напрямів проведено найбільшу кількість досліджень, а також ті, що є найменш дослідженими. Опрацювавши наукову новизну вищезазначених дисертаційних робіт, виокремлено основні аспекти досліджень, об'єднано їх у відповідні блоки і пораховано бали. Окремі питання, викладені у науковій новизні, можна водночас зарахувати до двох блоків, але при виборі основного враховано суттєву перевагу між об'єктами дослідження. У результаті отримано конкретну кількість балів, що дало змогу визначити науковий інтерес до відповідного напрямку дослідження і рівень вивчення цього питання (рисунок 1.2).

На рис. 1.2 наведено градацію виконаних наукових досліджень, за кількістю балів у сфері нематеріальних активів, від найбільш до найменш досліджених напрямів:

- облік – 52;
- економічна сутність, значення, визначення термінів – 41;
- класифікація – 25;
- оцінка – 19;
- документування – 19;
- аналіз – 14;
- моделювання – 12;
- комп'ютерні технології та інформаційні системи – 11;
- звітність – 9;
- аудит – 8;
- ідентифікація і визнання – 7;

- контроль – 5;
- питання амортизації – 4;
- інвентаризація – 4;
- законодавство – 2.

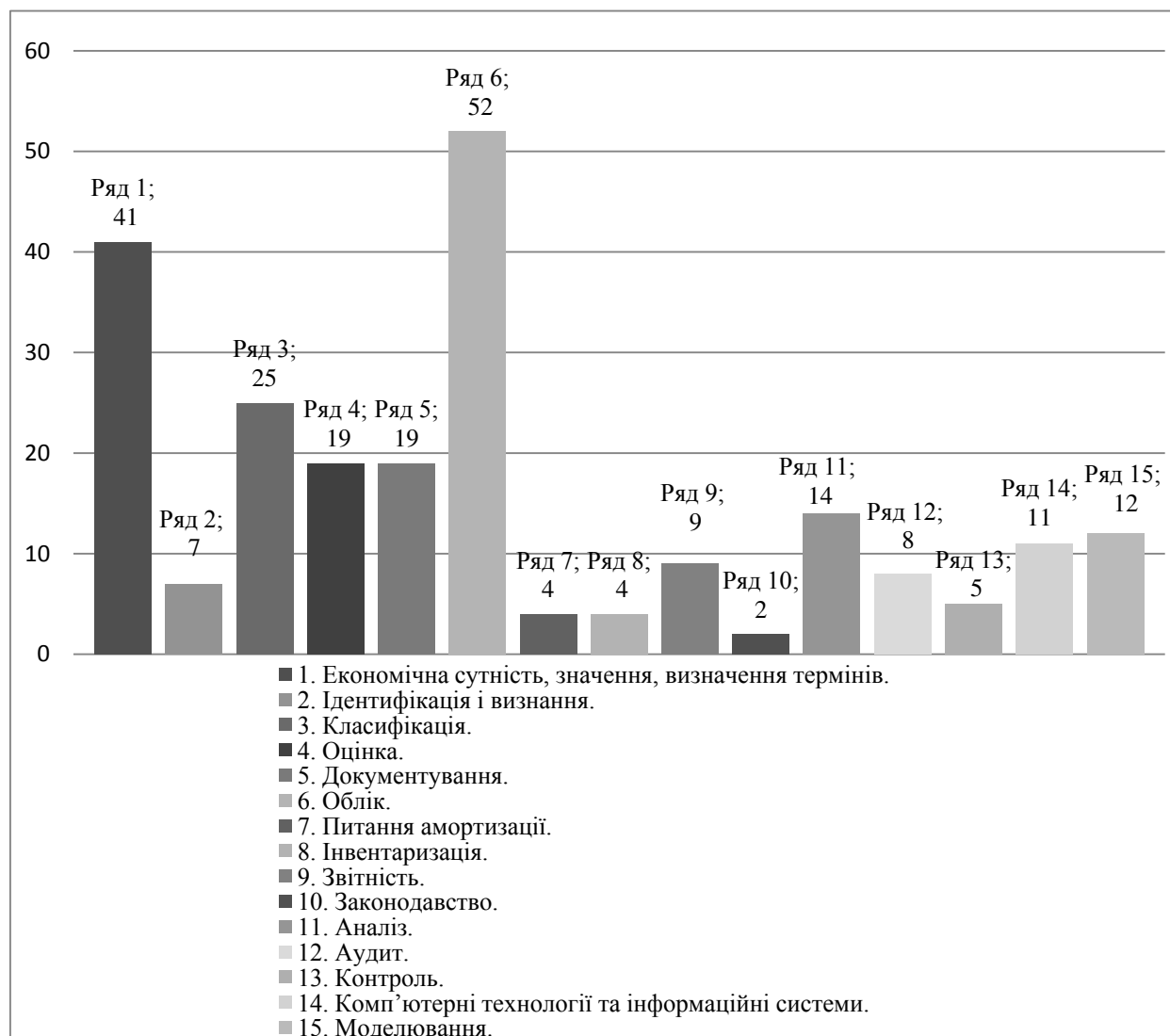


Рис. 1.2. Основні блоки наукових напрямів дослідження нематеріальних активів у кандидатських дисертаціях за 1998–2018 рр.

Джерело: складено автором за результатами аналізу наукових досліджень.

Потребує подальшого розвитку питання розробки клієнтської бази (КБ) підприємства і порядок її оцінювання для визнання нематеріальним активом. Важливо обґрунтувати напрями удосконалення методичних аспектів

амортизаційної політики нематеріальних активів, які потребують досліджень в частині застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на окремі їхні види. Подальші дослідження необхідно спрямувати на ширше вивчення питання нематеріальних активів, які не підлягають зносу і застосовуванню прямої амортизації.

У дослідженнях слабо представлено питання оподаткування нематеріальних активів. Втім, за зміни податкового законодавства є вкрай важливими питання оподаткування операцій із нематеріальними активами. Необхідно також удосконалити термінологічний апарат, уточнити терміни використання, методи та особливості амортизації нематеріальних активів, розглянути операції із нематеріальними активами, які впливають на збільшення (зменшення) фінансового результату до оподаткування.

Малодослідженими є питання удосконалення чинної законодавчої бази, де наявні певні розбіжності, що впливають на ведення бухгалтерського обліку і проведення податкових розрахунків. Недосконалість чинної законодавчої бази щодо операцій із нематеріальними активами за участі окремих учасників ринку активізує сферу тіньової економіки та невизнання прав на наукові відкриття, фірмові торговельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї. Подальшого розвитку й удосконалення потребують організація та методика аналізу, аудиту і контролю наявності, руху й ефективності використання нематеріальних активів.

Потребують подальших досліджень питання методології й організації управлінського обліку нематеріальних активів. Це необхідно для здійснення аналізу, оптимізації, прогнозування, планування і контролю за нематеріальними активами для прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності їхнього використання. Поглибленні дослідження необхідні в частині формування обліково-аналітичної інформаційної системи управління нематеріальними активами.

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

1.2. Економічна сутність, склад і значення нематеріальних активів

Поняття нематеріальних активів в обліковій та оціночній діяльності, правовій і управлінській сферах, тому ця економічна категорія має певні розбіжності в її трактуванні: в положеннях стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО), в нормативно-правових документах і в економічній літературі. Складність обліку нематеріальних активів пов'язана з охопленням різних за природою об'єктів. Оскільки сучасний стан розвитку нематеріальних активів характеризується швидкістю їх створення та оновлення наявний значний розрив між відпрацьованою методологією бухгалтерського обліку НМА і потребами практики. Це підтверджує необхідність дослідження сутності й уточнення поняття НМА для відпрацювання єдиного методологічного підходу до їх обліку.

Теоретико-методологічні питання розкриття сутності нематеріальних активів і визначення їхнього ролі в діяльності суб'єктів господарювання і економіки загалом розглядали у наукових працях такі учені, як Х. Андерсен [203], Т. М. Банасько [8], П. Беміш [383], І. А. Бігдан [14], І. О. Бланк [16], Н. М. Бразілій [22], А. Деліос [383], В. М. Диба [72], Дж. Даннінг [386],

Ю. А. Гороховець [54], Л. Джоя [398], Р. Каплан [400], Д. Колдуелл [203], І. І. Криштопа [134], Е. С. Хендріксен [306], Дж. Р. Хітчнер [307], Б. Лев [155], І. М. Лепетан [162], Р. Морк [402], Б. Нідлз [203], І. Нонака [404], Д. Нортон [400], В. Ф. Палій [215], Ю. В. Писаренко [225], М. В. Плекан [227], Т. В. Польова [232], В. В. Сатовський [273], В. В. Сопко [289], І. Є. Старко [290], Т. Стюарт [411], Л. Л. Суль [163], В. С. Шелест [325], С. В. Шульга [327], Х. Такеучі [404], О. М. Удовиченко [300], О. В. Вакун [31], М. Ф. Ван Бреда [306], Б. Йенг [402]. Проте, наявна низка питань щодо визначення ролі нематеріальних активів у сучасній економіці, яка потребує подальшого вивчення.

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. Нині нормативно-правова база щодо обліку і проведення операцій з НМА суттєво оновлюється. З огляду на вищевикладене проаналізовано існуючі підходи до розуміння сутності НМА з метою вдосконалення їх трактування.

На підтвердження основних позицій, які займають НМА в розвитку світової економіки слід акцентувати дослідження, проведені компанією «Ocean Tomo» (2017), що надає послуги з управління активами інтелектуальної власності, а також проводить щорічне вивчення ринкової вартості (ІА). За результатами досліджень встановлено, що в 500 акціонерних компаніях США з найбільшою ринковою капіталізацією протягом 40 років відбулася зміна у питомій вазі матеріальних активів щодо нематеріальних. За цей період частка ринкової вартості (ІА) зросла з 17 % до 84 % (рисунок 1.3). Це вказує на те, що в ринковій вартості компаній наявна стійка динаміка щодо зростання частки (ІА) протягом тривалого періоду [394].

За результатами глобального моніторингу нематеріальних фінансів 2019 визначено 100 найдорожчих компаній світу з високою вартістю нематеріальної складової (додаток В). Такий показник, як загальна нематеріальна вартість підприємства, до прикладу, компанії Microsoft сягає 904 млрд USD, що відповідає 90 %. Показник нематеріальної складової компанії Coca-Cola складає 224 млрд USD, або 88 % від загальної вартості компанії.

Глобальний моніторинг нематеріальних фінансів (GIFT™) показує глобальну вартість підприємств за абсолютним і відносним розподілом, з визначенням нематеріальної складової у вигляді розкритих нематеріальних активів, розкритого гудвілу, нерозкритої вартості). Це загалом вказує на високі показники нематеріальної складової у вартості цих компаній (додаток Г).

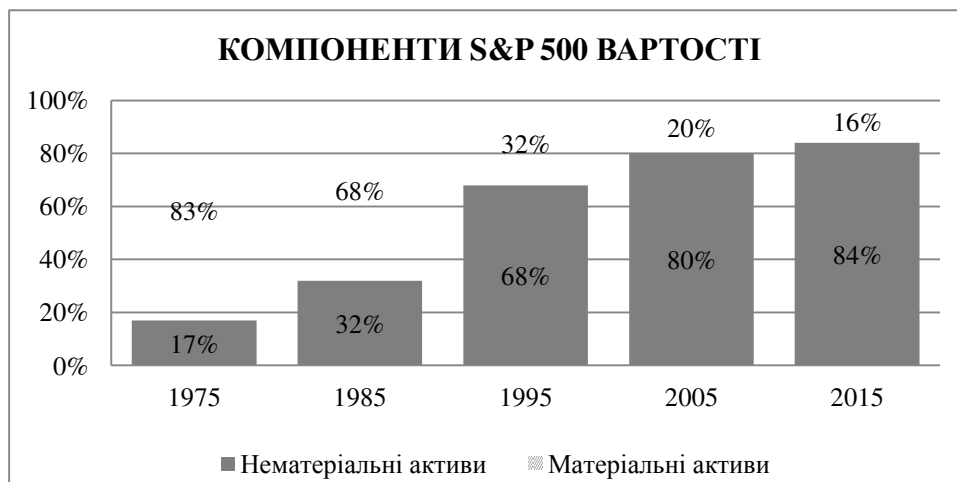


Рис. 1.3. Дослідження ринкової вартості нематеріальних активів проведене компанією «Ocean Tomo», 2017 р.

Джерело: [394].

Відповідно важливо поглибити категорійний апарат, методологію обліку (ІА) з метою покращення управління ними.

Учені-економісти використовують різні підходи до визначення поняття «нематеріальні активи»: економічний, юридичний, бухгалтерський, оціночний. Ці підходи розкривають сутність, місце, роль та значення нематеріальних активів для розвитку і здійснення фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання. Водночас, різноманітність підходів щодо визначення нематеріальних активів ускладнює розуміння їхньої сутності, що наводиться у науковій літературі та нормативних документах з цього питання.

У Тлумачному словнику економіста зазначено, що нематеріальні цінності – це цінності, які не є фізичними об'єктами, але мають грошову оцінку. Це патенти, технологічні й технічні новітні розробки, проекти, інші об'єкти інтелектуальної власності, оренда та інші права [50, с. 194].

У звіті спеціальної групи «Брукінг» щодо нематеріальних цінностей визначено НМА як «...нематеріальні фактори, які здійснюють внесок у виробництво або використовуються для виробництва товарів і послуг і від яких очікують, що вони в майбутньому принесуть виробничі вигоди для тих осіб або компаній, які контролюють використання цих чинників» [379, с. 9].

Рада зі стандартів фінансового обліку США (*FASB – Financial Accounting Standards Board*) подає таке визначення: «Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріальної форми та які виникли в результаті минулих подій, здійснили відповідний ефект і можуть принести вигоду в майбутньому» [406].

До основних характеристик НМА слід віднести такі:

– відсутність матеріальної форми: НМА, на відміну від матеріального, не має реального фізичного вираження і може бути абстрактним поняттям;

– можливість ідентифікації: НМА можна розділяти на групи й ідентифікувати серед інших активів, тобто вони мають певні особливості, що дають змогу виокремити їх з-поміж інших активів;

– можливість грошового вираження вартості: оскільки НМА входять до загальної структури активів підприємства, як і матеріальні, то вони також

мають бути оцінені певним способом та відображені у балансі суб'єкта господарювання.

У розробленій в Європейському Союзі програмі «Тенденції в політиці щодо нематеріальних активів» НМА визначено як «...нематеріальні фактори, які покращують показники компанії в плані виробництва товарів або надання послуг і які в майбутньому мають принести економічну вигоду організаціям або окремим особам, контролюючи їхні впровадження» [391].

На думку Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, «нематеріальні активи – це об'єкти, які не мають речового втілення. Щоб об'єкт вважався нематеріальним активом, необхідно, щоб він відповідав визначенню активу, був вимірюваним, значимим і достовірним» [306, с. 394].

Б. Лев трактує НМА як нематеріальні джерела вартості, які створюються інноваціями, унікальними організаційними проєктами або практикою управління людськими ресурсами [155, с. 9].

Дж. Р. Хітчнер вважає, що нематеріальні активи – це кодифіковані речові описи специфічних знань, якими можна володіти і за необхідності торгувати [307, с. 11].

Як зазначають Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл, нематеріальні (невловимі) активи – це довгострокові активи, які не мають фізичної форми. Їхня цінність полягає у довгострокових правах або перевагах, які вони забезпечують власнику (патенти, авторські права, ціна фірми, торговельні марки, особливі привілеї, ліцензії, формули, технології) [203, с. 227–228].

На думку Р. С. Каплана і Д. Р. Нортон, нематеріальні активи є основним джерелом сталого створення вартості [400, с. 5]. Дослідники розглядають їх як «...знання, які існують в організації для створення різної переваги», та «...здібності співробітників компанії задовольняти потреби клієнтів». Нематеріальні активи, як стверджують науковці, охоплюють такі різні предмети, як патенти, авторські права, знання робочої сили, керівництво, інформаційні системи і робочі процеси [400, с. 14].

А. Деліос і П. Беаміш окреслюючи перспективи впливу НМА на міжнародну експансію та її успіх, зазначають, що різні компанії, які здійснюють географічну диверсифікацію бізнесу, мають адаптувати наявні переваги нематеріальних активів, щоб бути конкурентоспроможними в нових ринкових умовах [383, с. 17]. В їхній праці висвітлено також погляди інших дослідників, які вказували на важливу роль НМА для розвитку бізнесу. За визначенням Дж. Даннінга, нематеріальні активи – це основа мотивації фірми для виходу на нові географічні ринки [245]. Як стверджують Р. Морк і Б. Йенг, нематеріальні активи створюють переваги в своїй країні, які можуть бути використані на зарубіжних ринках. Нематеріальні активи спонукають фірми до географічної диверсифікації, оскільки просування їх на нових ринках не знижує вартість активів з інтенсивним використанням інформації на внутрішньому ринку [402, 383].

Л. Джоя вважає, що «нематеріальні активи є ядром економіки знань. Поточний баланс і звіт про прибутки та збитки – це звітність про діяльність фірми на даний час, вона не може бути надійним інструментом для оцінювання результатів господарювання у найближчому майбутньому. Як стверджує Т. Стюарт, бухгалтери не можуть виміряти інтелектуальний капітал компанії. І цей прихований скарб сьогодні – це те, що насправді має значення в суспільстві. Знання замінило землю, працю і капітал як внесок наукомістких компаній. Незважаючи на досягнутий прогрес у розумінні природи знань – як замовчуваний, так і явний – та наявність механізмів їхньої передачі в межах компанії (І. Нонака та Х. Такеучі, 1995) і серед їхніх партнерів (Дж. Бадаракко, 1991), довготривалі та складні дискусії попереду, перш ніж матимемо надійні вимірювання для цього нематеріального капіталу» [398, с. 82].

На думку В. Ф. Палія, нематеріальні активи – це об'єкти майна, що не мають матеріально-речового змісту, або цей зміст не має вирішального

значення для продуктивного його використання або матеріально-речовий зміст не розглядається через юридичну обмеженість [213, с. 295].

В. В. Сопко нематеріальні активи розуміє як умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, які визначаються об'єктом права власності конкретного підприємства (господарства) [289, с. 273].

І. О. Бланк зазначає, що нематеріальні активи – це група активів підприємства, яка не має речової форми і включає об'єкти інтелектуальної (в т. ч. промислової) його власності. До цієї групи активів підприємства науковець зараховує такі: гудвіл, придбані підприємством права користування окремими природними ресурсами, програмними продуктами, товарними знаками, патентами, ноу-хау та іншими аналогічними видами майнових цінностей, що затверджені відповідним законодавством і відображаються в балансі підприємства [16, с. 702].

О. М. Удовиченко запропонувала авторський підхід до розуміння всіх нематеріальних об'єктів (НМО), розділивши їх на такі три групи: нематеріальні активи (НМА); нематеріальні ресурси (НМР); нематеріальні фактори (НМФ). Дослідниця обґрунтувала свою позицію тим, що неможливо об'єднати всі об'єкти, які належать до нематеріальних, одним визначенням.

– Нематеріальні активи (НМА). Об'єкт ідентифікується як нематеріальний актив, якщо він не має матеріальної структури, належить організації, може бути відділений від суб'єкта господарювання для подальшого продажу або іншого розпорядження і є джерелом майбутніх економічних вигод.

– Нематеріальні ресурси (НМР). Об'єкти, які не мають матеріальної структури, контрольовані компанією, що є підсумком операцій, здійснених організацією раніше, або понесених витрат, які здатні забезпечити суб'єктові господарювання економічні вигоди в майбутньому.

– Нематеріальні фактори (НМФ). Неформалізовані та неконтрольовані можливості підприємства зі створення нових цінностей, що забезпечують для нього конкурентну перевагу [300].

Для розкриття сутності НМА вивчено результати дисертаційних робіт вітчизняних науковців з обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів, виконаних із 1998 до 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04). Підходи до визначення сутності НМА, викладені в дослідженнях вітчизняних учених, наведено в додатку Д.

На основі визначень, розкритих в наукових працях, можна зробити висновок, що серед науковців не існує однозначного підходу до тлумачення поняття «нематеріальні активи». Кожен із дослідників виокремлює найважливіші, на його думку, ознаки НМА, які найкраще характеризують цю складну економічну категорію.

В процесі аналізу різних підходів науковців до трактування поняття «нематеріальні активи» встановлено, що виокремлюються насамперед такі їхні основні характеристики: це необоротні (довгострокові) активи; вони не мають матеріальної форми (речового втілення); вони здатні забезпечити прибуток (економічні вигоди); являють собою права та переваги для підприємницької діяльності; один із видів ресурсів підприємства; мають вартість (можуть бути оцінені); можуть бути ідентифіковані (у т. ч. відділені від суб'єкта господарювання). Меншою мірою науковці акцентують, що НМА – це немонетарні активи, невідчутні активи (фактори, ресурси), об'єкти інтелектуальної власності, об'єкти права власності, частина інтелектуального капіталу підприємства, інноваційні за характером, ними можна володіти і торгувати.

Рідко у визначеннях згадуються такі ознаки НМА: контрольовані підприємством; належать організації; мають матеріальний носій; відсутня ліквідаційна вартість; використовуються за різними видами і напрямками діяльності суб'єкта господарювання; відповідають вимогам визнання

активами відповідно до П(С)БО; мають низький рівень ліквідності; відображаються в балансі; відсутні фізичний знос і ризик морального зносу.

До сумнівних характеристик НМА, поданих у визначеннях науковців, слід віднести такі: створені самостійно або залучені зі сторони; одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності; є значущими і достовірними; формуються унікальними організаційними проєктами або практикою управління людськими ресурсами; кодифіковані речові описи специфічних знань; мають умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності та інших аналогічних майнових прав.

Вочевидь, ознаку «створені самостійно» [162] недоцільно виокремлювати для розуміння сутності НМА, оскільки питання внутрішнього генерування НМА є доволі спірне. У п. 49 М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що в результаті здійснення видатків для генерування майбутніх економічних вигід не створюється НМА, а робиться внесок до внутрішньо генерованого гудвілу, який не відповідає критеріям визнання НМА. У п. 51–56 М(С)БО 38 також зазначається, що для того, щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований НМА критеріям визнання, його необхідно класифікувати (віднести) до етапу дослідження або розробки. На етапі дослідження не слід визнавати жодного НМА. На етапі розробки відповідно до п. 57 М(С)БО 38 необхідно з обережністю визнавати об'єкти НМА тільки за умови доведення їхньої відповідності зазначеним умовам за позиціями, викладеними в цьому пункті, що на практиці виконати вкрай складно. У п. 63 також вказано, що внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів тощо не слід визнавати НМА.

Наявність у визначенні таких характеристик, як «...одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності» [54] та «...сформовані унікальними організаційними проєктами або практикою управління людськими ресурсами» [155, с. 9], складно, до прикладу, ув'язати з правами користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами

природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище), майном (земельною ділянкою, будівлею, правом на оренду приміщень).

У трактуванні Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, зазначено, що для визначення об'єкта НМА, він має відповідати визначенню активу, бути вимірюваним, значущим і достовірним [306, с. 394].

Є підстави погодитися, що об'єкт вважатиметься НМА, якщо він відповідатиме визначенню активу і буде вимірюваним. Втім виникають сумніви щодо характеристики об'єкта НМА як значущого і достовірного. Позаяк, головним аспектом є визнання нематеріальним активу, що містить такі характеристики: відповідність НМА його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більше року; достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

Виокремлена стосовно нематеріальних активів така ознака, як «...кодифіковані речові описи специфічних знань» [307, с. 11], доволі складна для сприйняття і розуміння та не розкриває сутності НМА.

У визначенні В. В. Сопко зазначено, що НМА необхідно розуміти передусім як «...умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності та інших аналогічних майнових прав» [289, с. 273]. Водночас, розуміння нематеріальних активів як умовної вартості об'єктів недостатньо обґрунтоване, оскільки важливим аспектом визнання НМА є достовірне визначення його вартості. У цьому визначенні необхідно також уточнити перелік об'єктів НМА. Інтелектуальну власність слід розуміти як закріплені Цивільним кодексом та іншими законами права на результати інтелектуальної, творчої діяльності або інший об'єкт права інтелектуальної власності [312]. Які можуть належати до художньої, літературної, наукової і виробничої сфер. З огляду на це, до об'єктів права інтелектуальної власності належатимуть: права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової

власності; авторське право та суміжні з ним права (більш детально розкриті в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Саме тому у визначенні не варто виокремлювати об'єкти промислової вартості, оскільки вони належать до складу інтелектуальної власності. Водночас, слід розкрити інші аналогічні майнові права, такі як права на користування природними ресурсами, майном, організаційними, економічними та іншими вигодами.

Заслуговують на увагу такі підходи науковців щодо розкриття сутності НМА: одержання надприбутків (Ю. В. Писаренко) [225]; вплив на фінансово-економічний потенціал і ринкову вартість підприємства (І. Є. Старко) [290]; здатність вдосконалювати вартість продукції, систему збуту, посилювати конкурентні переваги (В. М. Диба) [72]. Ці підходи дають змогу по-новому зрозуміти сутність нематеріальних активів у сучасному економічному середовищі та вказують, що НМА чинять значний вплив на формування вартості підприємства і конкурентоспроможність вітчизняної економіки загалом.

У науковій літературі також обговорюються питання щодо обліку НМА, термін використання яких становить менше року (авторські права, права на ноу-хау, користування майном та інші), вартість яких списується на витрати звітного періоду, що знижує виробничий потенціал підприємств. На думку І. А. Бігдан, їх логічно відображати у балансі у складі оборотних активів як швидкозношувані нематеріальні активи. Науковець обґрунтував також необхідність визнання їх активами [14].

М. З. Николуком, НМА класифіковано на оборотні та необоротні немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, є об'єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав, визнаних об'єктом права власності конкретної фізичної або юридичної особи, які утримуються на підприємстві для отримання майбутніх економічних вигід. Дослідник з огляду на необхідність виокремлення категорії оборотних нематеріальних активів також пропонує сформулювати відповідне методологічне забезпечення

обліку таких об'єктів: окремі рахунки, методи оцінки і визнання, списання при вибутті, відображення в звітності тощо [204].

Як зазначає З.-М. В. Задорожний, відсутність у визначенні НМА планового терміну їхнього використання більше року означає, що такі активи можуть бути не тільки необоротними, а й оборотними [90, с. 119].

Пропозиції І. А. Бігдан та М. З. Николюка заслуговують на увагу. Якщо за економічною природою малоцінним необоротним матеріальним активам (МНМА), плановий термін використання яких становить більше року, відповідають малоцінні швидкозношувані предмети (МШП), які є оборотними активами з плановим терміном використання до року, то відповідно НМА можуть бути оборотними (поточними). І. А. Бігдан для обліку оборотних НМА пропонує використовувати субрахунок 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи» до рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» [14]. Оскільки НМА не мають матеріального вираження, то вони не можуть бути предметами, які обліковуються на субрахунку 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи». Ці активи доцільно обліковувати на окремому рахунку 29 «Поточні нематеріальні активи».

Поки що питання обліку поточних нематеріальних активів малодосліджене і дискусійне. З огляду на це, подальші дослідження слід спрямувати на розробку методики обліку поточних НМА, а також запровадження їхнього визначення в облікову теорію і практику. Необхідність у розробці нової методології обліку НМА пов'язана з наявністю значних відмінностей між балансовою і ринковою вартостями підприємств, що зумовлене недосконалістю оцінки НМА.

Варто наголосити, що під об'єктами НМА слід розуміти не безпосередньо торговельні марки, комерційні найменування, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, літературні,

художні, музичні твори, комп'ютерні програми, фонограми, відеограми тощо, а права на користування ними.

Бухгалтерський та оціночний підходи до розуміння суті нематеріальних активів розкрито в таких нормативно-правових документах: МСБО 38 «Нематеріальні активи»; Міжнародному стандарті оцінки 210 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»; Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Згідно з Міжнародним стандартом оцінки 210 «Нематеріальні активи», нематеріальним активом називають негрошовий актив, який має економічні властивості. Він не має фізичної субстанції, але забезпечує права й економічні вигоди своєму правовласникові [188].

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи», НМА – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [189].

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [230].

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів вони визначені як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [181].

У трактуванні нематеріальних активів, наведеному у Міжнародному стандарті оцінки 210 «Нематеріальні активи», акцентується увага на їхніх економічних властивостях, хоча це доволі широка характеристика цієї економічної категорії, яка не розкриває їхньої сутності. Для усунення розбіжностей визначення НМА, наведене у Міжнародному стандарті оцінки

210 «Нематеріальні активи», має бути аналогічним до поданого в МСБО 38 «Нематеріальні активи».

На даний час трактування поняття НМА, наведене у бухгалтерських стандартах і рекомендаціях є ідентичні, а також не суперечать міжнародним стандартам. Втім, у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їхнього корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень. Такий підхід можна розуміти двояко і це може спричиняти неточності стосовно визнання нематеріального активу. З одного боку, вираз «незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)» означає, що цей строк використання може бути визначений або невизначений. Невизначений строк використання необхідно розуміти як такий, що не обмежується конкретним періодом (роками), але водночас він не може бути нескінченним. З іншого боку, у визначенні не має уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив має використовуватися протягом періоду, який становить більш як рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує рік), що відображено в попередніх редакціях П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Це означає, що до нематеріальних активів можна зарахувати активи зі строком використання до року, що на даний час суперечить віднесенню їх до класу необоротних активів, а відповідно і відображенню в першому розділі балансу [352, с. 280].

Юридичний підхід до розуміння суті складових (різних видів НМА), що входять до нематеріальних активів, розкривається та регулюється такими нормативно-правовими документами: Цивільним кодексом України; Господарським кодексом України; Податковим кодексом України; Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Законом України «Про охорону прав на сорти рослин»; Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»; Законом України «Про охорону прав на промислові зразки»; Законом України «Про охорону прав на знаки

для товарів і послуг»; Законом України «Про авторське право і суміжні права»; Законом України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем»; Законом України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій».

Із перелічених вище законодавчих актів термін «нематеріальний актив» розкрито лише у Законі України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» з його трактуванням як об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності [235]. Визначення НМА, наведене в цьому законі, доцільно уточнити і сформулювати таким чином: нематеріальний актив – це об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також права користування природними ресурсами, майном, організаційними, економічними та іншими вигодами, що визнані (визнані) у порядку, встановленому законодавством. У такому визначенні повніше розкриватимуться права на об'єкти НМА за групами, наведеними в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських підприємств і організацій і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Оскільки НМА є складною категорією, яка постійно удосконалюється та змінюється з плином часу, досить складно сформулювати єдине трактування за всіма підходами (економічним, юридичним, бухгалтерським, оціночним).

Отже, поєднуючи економічну, юридичну, бухгалтерську, оціночну сторони для характеристики сутності поняття, нематеріальні активи слід 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.

1.3. Вітчизняна практика регулювання обліку нематеріальних активів підприємств

Особливу увагу необхідно приділяти відображенню нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних із ними в Плані рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків повинен забезпечувати єдність облікової інформаційної системи кожного суб'єкта господарювання, а також одночасно бути основою щодо узгодженості облікових показників у фінансовій звітності, на основі якої формуються статистичні показники. Статистична інформація сформована на основі об'єктивних показників фінансової звітності дає змогу проаналізувати розвиток економіки, зауважити позитивні й негативні тенденції, намітити шляхи подальших стратегій на державному рівні.

Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку є складною роботою, яка передбачає врахування низки завдань, що розкриваються через набір оптимального переліку і систематизації рахунків, можливості агрегування і трансформації рахунків за необхідності, забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів необхідною інформацією, можливість задоволення потреб управління тощо.

Відображення НМА і об'єктів пов'язаних із ними в Плані рахунків бухгалтерського обліку має свою тривалу історію розвитку. Вивчення історії розвитку будь-якого об'єкту бухгалтерського обліку дає змогу виявити фактори, що вплинули на їх еволюцію, встановити помилки і недоліки при відображенні в обліку, окреслити і проаналізувати сучасний стан і дати оцінку розвитку даної категорії на майбутнє з метою удосконалення організації бухгалтерського обліку.

Плани рахунків бухгалтерського обліку, що діяли з 1959 – 2000 рр. і рахунки, що відображали нематеріальні активи і об'єкти пов'язані з ними наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Відображення нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними
в Планах рахунків бухгалтерського обліку (1959 – 2000 рр.)**

Назва Плану рахунків	Документ, що підтверджує набуття чинності Плану рахунків	Нематеріальні активи та пов'язані з ними об'єкти
План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництв і господарських організацій (стосовно виробничим об'єднання і промисловим підприємствам)	Лист Міністерства фінансів СРСР № 295 від 28 вересня 1959 р.	Рахунок 37 «Науково-дослідна і конструкторська документація (розробка), що підлягає впровадженню». Рахунок 88 «Фонд науково-дослідної і конструкторської документації (розробки), що підлягає впровадженню»
План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій	Наказ міністерства фінансів СРСР № 40 від 28 березня 1985 р.	Відсутні об'єкти нематеріальних активів
Зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій № 40 від 28 березня 1985 р.	Про застосування Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджено постановою КМУ № 250 від 3.04.1993 р. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджено наказом МФУ № 25 від 7 травня 1993 р.	Рахунок 02 «Знос (амортизація) майна» та субрахунок «Знос нематеріальних активів». Рахунок 04 «Нематеріальні активи». Рахунок 88 «Фонди спеціального призначення», субрахунок «Фонд прибутку, використаного на капітальні вкладення і придбання нематеріальних активів»

Джерело: сформовано автором на основі Планів рахунків бухгалтерського обліку.

В часи, коли Україна була в складі Радянського Союзу, ведення бухгалтерського обліку забезпечувалося єдиним планом рахунків для всіх

галузей народного господарства, затвердженим Міністерством фінансів СРСР № 295 від 28 вересня 1959 р. В цьому Плані рахунків не розкрита категорія «нематеріальні активи» в сучасному її розумінні. Але нами виокремлено рахунок 37 «Науково-дослідна і конструкторська документація (розробка), що підлягає впровадженню», який за своєю суттю відображав облікові об'єкти, що можуть розглядатися як нематеріальні активи. Джерелом покриття таких розробок, був фонд, кошти якого акумулювалися на рахунку 88 «Фонд науково-дослідної і конструкторської документації (розробки), що підлягає впровадженню».

В ті часи облікова система на підприємствах була побудована з урахуванням принципів планової економіки, однією з передумов функціонування якої було формування державою відповідних фондів, за рахунок яких підприємство здійснювало свою діяльність. Одним із фондів, який був спрямований на розвиток науково-технічного прогресу країни був Єдиний фонд розвитку науки і техніки. Він формувався за рахунок відрахувань від планового прибутку науково-виробничих, виробничих об'єднань (підприємств) за встановленими державою нормами. Також до нього направлялася частина додаткового прибутку (суми надбавок до оптової ціни) від реалізації нової високоефективної продукції і виробів з державним знаком якості. Кошти єдиного фонду розвитку науки і техніки у певній частині передавалися великим виробничим й науково-виробничим об'єднанням (підприємствам) для фінансування заходів підприємств щодо розвитку науки й техніки передбачених планом. За рахунок коштів фонду здійснювалися планові й додаткові затрати на науково-дослідні, дослідно-конструкторські, експериментальні роботи, що пов'язані з розвитком виробництва і його удосконаленням, у тому числі з освоєнням виробництва нових і модернізованих видів продукції, випробуванням її у споживачів, з впровадженням нових технологічних процесів тощо. Господарські операції по формуванню, перерахуванню і одержанню коштів єдиного фонду розвитку

науки і техніки відображалися на рахунках: відволікаючих коштів, внутрішньовідомчих розрахунків, фондів економічного стимулювання і спеціального призначення і розрахункового рахунку [9, с. 359].

Згодом, було затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів СРСР від 28 березня 1985 р. № 40, що не містив такого об'єкту обліку, який можна було віднести до нематеріальних активів (таблиця 1.2).

Пізніше, після проголошення незалежності України в 1991 р. почався процес становлення вітчизняного обліку, який також вплинув на розвиток нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними. Перший нормативний документ з дня проголошення незалежності України, в якому було розкрито внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій від 28.03.1985 р. № 40, де розкривався облік нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними, було Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою КМУ № 250 від 3.04.1993 р. (далі – Положення № 250). До Положення № 250 було розроблено Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджені наказом МФУ № 25 від 7.05.1993 р. (далі – Вказівки № 25).

У Положенні № 250 було наведено склад нематеріальних активів (табл. 1.4) і зазначено, що вони відображаються у балансі в сумі витрат на їх придбання і доведення до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети. В ньому зазначалось, що погашення вартості НМА слід здійснювати щомісячно шляхом нарахування зносу, виходячи з їх первісної вартості та строку корисного використання, але не більш як десять років або строку діяльності підприємства. Знос не нараховується «ноу-хау», гудвіли, знаки для товарів і послуг, тощо, вартість

яких не зменшується в процесі їх використання. Знос НМА слід відображати у звітності окремо.

У Вказівках № 25 було зазначено, що бухгалтерський облік НМА слід здійснювати на рахунку 04 «Нематеріальні активи» за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на придбання і приведення до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. У випадку безоплатного одержання нематеріальних активів операція відображалася дебетом рахунка 04 «Нематеріальні активи» і кредитом рахунка 88 «Фонди спеціального призначення», з використанням субрахунка «Фонд безплатно одержаного майна». Також за правилами цих вказівок, прибуток, що його використано після витрачання амортизаційних відрахувань з НМА на придбання нематеріальних активів, слід показувати за дебетом рахунка 81 «Використання прибутку» і кредитом рахунка 88 «Фонди спеціального призначення» із використанням субрахунка «Фонд прибутку, використаного на капітальні вкладення і придбання нематеріальних активів». Суму нарахованого зносу (амортизації) необхідно було відображати за дебетом рахунків обліку витрат виробництва (обігу) та кредиту рахунку 02 «Знос (амортизація) майна», субрахунок «Знос нематеріальних активів». Збереження рахунків фондів в обліку після розпаду СРСР пов'язано з тривалим періодом ведення бухгалтерського обліку за правилами планової економіки.

У Вказівках № 25 щодо організації бухгалтерського обліку в Україні було рекомендовано вести аналітичний облік нематеріальних активів за такими видами: авторські права, права використання земельних ділянок, права на здійснення окремих видів діяльності, програмне забезпечення обчислювальної техніки тощо.

Отже, План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій від 28.03.1985 р. № 40 із внесеними до нього змінами згідно з Положенням № 250 і Вказівками № 25

щодо організації бухгалтерського обліку в Україні діяв до введення в 2000 р. Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції до нього. Новий План рахунків був розроблений згідно з вітчизняними П(С)БО у тому числі П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», що не суперечило міжнародним стандартам обліку. Цей План рахунків вже включає об'єкти нематеріальних активів за їх видами та гудвіл. Він змінювався в частині нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними протягом 20 років (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Еволюція Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в частині НМА і об'єктів пов'язаних з ними

Дата затвердження або внесення змін	Рахунки і відповідні субрахунки до них
1	2
Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291 (перша редакція Плану рахунків)	<p>Рахунок 12 «Нематеріальні активи» із субрахунками:</p> <p>121 «Права користування природними ресурсами»</p> <p>122 «Права користування майном»</p> <p>123 «Права на знаки для товарів і послуг»</p> <p>124 «Права на об'єкти промислової власності»</p> <p>125 «Авторські та суміжні з ними права»</p> <p>126 «Гудвіл»</p> <p>127 «Інші нематеріальні активи»</p> <p>Рахунок 13 «Знос необоротних активів» і субрахунок до нього 133 «Знос нематеріальних активів»</p>
Наказ МФУ від 09.12.2002 р. № 1012	<p>Рахунок 12 «Нематеріальні активи» із субрахунками:</p> <p>121 «Права користування природними ресурсами»</p> <p>122 «Права користування майном»</p> <p>123 «Права на знаки для товарів і послуг»</p> <p>124 «Права на об'єкти промислової власності»</p> <p>125 «Авторські та суміжні з ними права»</p> <p>127 «Інші нематеріальні активи»</p> <p>Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і субрахунок до нього 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»</p> <p>Рахунок 19 «Гудвіл при придбанні» із субрахунками:</p> <p>191 «Гудвіл»</p> <p>192 «Негативний гудвіл»</p>

Продовження табл. 1.3

1	2
Наказ МФУ від 20.10.2005 р. № 717	Рахунок 12 «Нематеріальні активи» із субрахунками: 121 «Права користування природними ресурсами» 122 «Права користування майном» <i>123 «Права на комерційні позначення»</i> 124 «Права на об'єкти промислової власності» <i>125 «Авторське право та суміжні з ним права»</i> 127 «Інші нематеріальні активи»
Наказ МФУ від 19.12.2006 р. № 1213	Рахунок 19 «Гудвіл» із субрахунками: 191 «Гудвіл при придбанні» 192 «Негативний гудвіл» <i>193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)»</i>
Наказ МФУ від 14.10.2008 р. № 1238 (остання редакція Плану рахунків і дотепер)	Рахунок 12 «Нематеріальні активи» із субрахунками: 121 «Права користування природними ресурсами» 122 «Права користування майном» 123 «Права на комерційні позначення» 124 «Права на об'єкти промислової власності» 125 «Авторське право та суміжні з ним права» 127 «Інші нематеріальні активи»
	Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
	Рахунок 19 «Гудвіл» із субрахунками: 191 «Гудвіл при придбанні» 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)»

**Курсивом відмічено зміни внесені в рахунки і субрахунки*

Джерело: сформовано автором на основі [226]

З табл. 1.3 видно, що основні зміни відбулися в назвах рахунків 123 «Права на комерційні позначення» та 125 «Авторське право та суміжні з ним права». Найбільшої трансформації з 1993 р. зазнав рахунок, на якому ведеться облік гудвілу (рисунок 1.4).

В першій редакції Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, гудвіл входив до складу нематеріальних активів і обліковувався на субрахунку 126 «Гудвіл». В подальшому, з 2002 р. цей об'єкт відокремлено зі складу НМА і рекомендовано обліковувати на окремому рахунку 19 «Гудвіл»

при придбанні», який нині має назву «Гудвіл» і включає два субрахунки. Також зміна відбулася в назві субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», де слово «знос» було замінено на «накопичена амортизація».

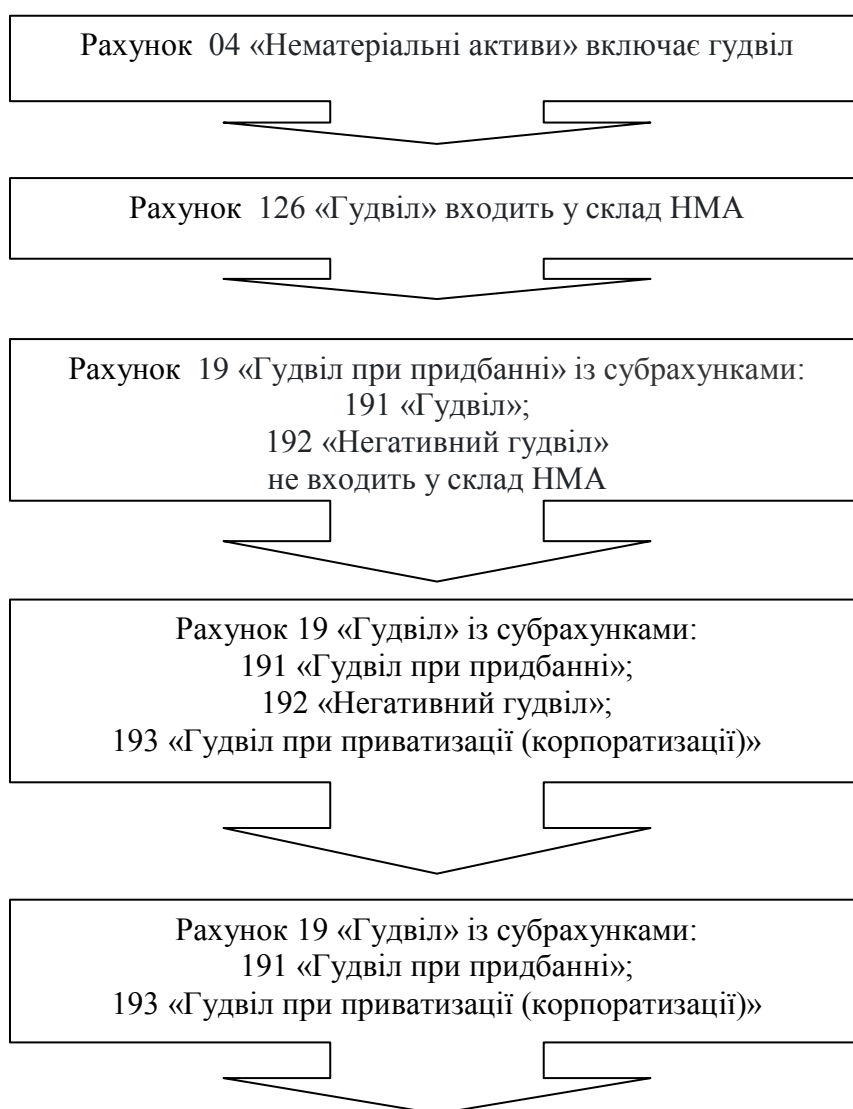


Рис. 1.4. Трансформація рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення гудвілу з 1993 по 2020 рр.

Джерело: узагальнено автором

Отже, виходячи з вищенаведеного матеріалу зміни у вітчизняному обліку відбувалися відповідно до вимог часу і тих змін, що проходили у світовій практиці. Формування основних положень вітчизняного

бухгалтерського обліку після проголошення незалежності України розвивалося відповідно до міжнародної облікової практики із внесенням відповідних змін. За цей період у вітчизняному обліку було виокремлено нові об'єкти, що мали нематеріальну природу. Відбулася еволюція синтетичних і аналітичних рахунків обліку нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними. Розвиток нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними в обліку відбувся на основі введення у вітчизняну облікову практику низки нормативно-правових документів, які за цей період зазнали значних змін.

На даний час нормативно-правова база щодо здійснення операцій з нематеріальними активами та їх обліку, по суті, перебуває на стадії змін та удосконалення. З огляду на реформування вітчизняної облікової системи питання удосконалення обліку нематеріальних активів потребують глибшого вивчення й узгодження з чинним законодавством.

Це особливо актуально з огляду на збільшення кількості підприємств і компаній, які зобов'язані вести облік та складати фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

В обов'язковому порядку МСБО та МСФЗ мають застосовувати:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (великі підприємства; підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів; банки, страховики, недержавні пенсійні фонди та інші фінансові установи (крім малих і мікропідприємств));
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, які здійснюють діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Інші підприємства, крім згаданих вище, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової та консолідованої фінансової звітності.

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики, положення якої базуються на міжнародних стандартах відразу після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Перехід підприємств та інших компаній на МСФЗ – актуальне і складне питання, пов'язане з певними труднощами. Передусім положення МСБО та МСФЗ дещо відрізняються від П(С)БО, внаслідок чого виникають окремі розбіжності та суперечності. Ще у 2009 р. З.-М. В. Задорожний, доводив доцільність ліквідувати розбіжності між національними та міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності з метою забезпечення відображення реального фінансового стану підприємства як об'єкта інвестування [91, с. 351]. Поки що це на практиці не реалізовано, відтак розбіжності та невідповідності передовсім стосуються нормативного забезпечення бухгалтерського обліку.

Застосування МСБО та МСФЗ вітчизняними компаніями відкриває перед ними міжнародні ринки, підвищує довіру національних і зарубіжних інвесторів, збільшує шанси на залучення іноземних кредитів, покращує прозорість та якість фінансової звітності тощо.

Ураховуючи, що НМА як об'єкт обліку визнано порівняно недавно нормативно-правове регулювання їх обліку під час впровадження МСФЗ потребує суттєвих уточнень. За своїм змістом НМА – це унікальний вид активів, отож наявні дискусійні положення щодо визначення їхнього змісту, визнання, ідентифікації, оцінки, обліку, амортизації, документування і відображення у фінансовій звітності.

У вітчизняній нормативно-правовій базі визначення поняття «нематеріальний актив» виокремилося років 25 тому. Відповідно донині його трактування зазнало значних змін. Для уточнення сутності терміна «нематеріальний актив» проаналізовано визначення цього активу у різних нормативно-правових документах. Трактування поняття «нематеріальний актив» у нормативно-правових документах України і МСБО подано в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

**Трактування поняття «нематеріальний актив» у законодавчих і
нормативних документах України та МСБО**

№ з/п	Нормативно-правовий акт, рік ухвалення, номер	Статус документа	Визначення
1	2	3	4
1	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 1.01.2012 р.	Чинний	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
2	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затверджено постановою Кабінету міністрів України № 250 від 3.04.1993 р.	Втратив чинність	У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством, установою права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності й інші аналогічні майнові права. Нематеріальні активи відображаються у балансі в сумі витрат на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети
3	Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995 р.	Втратив чинність	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування
4	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. (у редакції Закону України № 283/97-ВР від 22 травня 1997 р. зі змінами і доповненнями)	Втратив чинність	Нематеріальний актив – це об'єкти інтелектуальної, в т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом МФУ № 242 від 18.10.1999 р. зі змінами і доповненнями № 627 від 27.06.2013 р.		Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більш одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам (редакція до змін, внесених наказом МФУ № 901 від 08.07.2008)
		Чинний	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом МФУ № 1327 від 16.11.2009 р. зі змінами внесеними наказом МФУ № 1192 від 30.12.2013 р.	Чинний	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей
7	Податковий кодекс України № 2755-VI від 2.12.2010 р. (набув чинності з 1.01.2011 р.)		Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, в т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, в т. ч. набуті у встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами (редакція до змін, внесених у 2016 р.)
		Чинний	Визначення нематеріальних активів виключено з Податкового кодексу України (п. 14.1.120 ст. 14 на підставі Закону України № 1797-VIII від 21.12.2016 р.)
8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» № 1163 від 25.11.2014 р. (набув чинності 1.01.2015 р.)	Чинний	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей

Джерело: удосконалено і розширено на основі нормативно-правових актів і наукової праці [23, с.10].

Як видно з табл. 1.4 поняття «нематеріальні активи» нині регулюється такими чинними нормативно-правовими документами: МСБО 38 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Податковий кодекс України; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»; Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

За даними табл. 1.4 також можна зробити висновок, що на момент появи терміна «нематеріальні активи» у законодавстві України (1993 р.) їх трактували як об'єкти права інтелектуальної власності, в т. ч. промислової, інші об'єкти права власності та користування. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вперше наголошено, що нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. У затвердженому Податковому кодексі України (2010 р.) НМА визначено як право власності на результати інтелектуальної діяльності, в т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права. Як видно, протягом 1999 р. – 2016 р. у вітчизняному законодавстві прослідковуються різні підходи до визначення НМА.

Із Розділу I Податкового кодексу України (ПКУ) було вилучено пп. 14.1.120, у якому розкривалося поняття «нематеріальний актив» відповідно до податкового законодавства. Це вказує, що на даний час трактування поняття НМА визначається винятково бухгалтерськими стандартами і рекомендаціями, а також не суперечить міжнародним стандартам.

Рівні законодавчого та нормативного регулювання бухгалтерського обліку, зокрема нематеріальних активів, включають зовнішні і внутрішні нормативні документи. Умовно виокремлюється шість рівнів регулювання (п'ять зовнішніх і один внутрішній). На перших п'яти рівнях регулювання забезпечується такими зовнішніми нормативними документами:

I. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, міжнародні угоди (конвенції).

II. Кодекси та закони України.

III. Укази й розпорядження Президента України, постанови Кабінету Міністрів України у сфері бухгалтерського обліку.

IV. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджуються Міністерством фінансів України.

V. Інструкції, положення та методичні рекомендації Міністерства фінансів України й інших органів щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що розробляються на основі П(С)БО.

Шостий рівень базується на таких внутрішніх нормативних документах:

VI. Рішення (накази, розпорядження), положення, інструкції, графіки щодо організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Зовнішні та внутрішні нормативні документи щодо регулювання обліку нематеріальних активів узагальнено і схематично представлено на рисунку 1.5.

З переходом на МСФЗ проблемним є питання щодо визнання внутрішньо генерованих НМА і порядку відображення їх у фінансовій звітності. Нерідко такі НМА не відповідають критеріям визнання, зазначеним у МСБО 38. Внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти нелогічно визнавати як нематеріальні активи за МСФЗ.

З огляду на це, підприємствам, які вели облік за П(С)БО і відобразили зазначені вище об'єкти обліку у балансі, потрібно припинити їхнє визнання через списання. Хоча реалізація такої операції значно звужить коло НМА підприємства, але будуть дотримані вимоги МСФЗ. Відповідно до п. 20 МСБО 38, подальші витрати на бренди, заголовки, клієнтські бази та інші аналогічні нематеріальні активи (незалежно від того, чи вони придбані, чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються як витрати періоду, в якому вони здійснені [189].



Рис. 1.5. Нормативне забезпечення обліку нематеріальних активів
Джерело: складено на основі нормативних документів.

До внутрішніх документів, які регулюють ведення обліку і складання звітності, відносяться такі: наказ про облікову політику підприємства;

положення про бухгалтерську службу; посадові інструкції щодо ведення обліку нематеріальних активів; графік документообігу; робочий план рахунків для обліку нематеріальних активів; наказ про проведення інвентаризації.

Необхідно звернути увагу на наявні розбіжності в наказі про облікову політику в частині положень, сформованих відповідно до вітчизняного законодавства і М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Згідно з розділом 1 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і розділом 1 п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Відповідно до п. 5 М(С)БО 8, облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

За вітчизняним законодавством облікова політика поширюється на ведення бухгалтерського обліку і складання та подання фінансової звітності, а за МСБО – лише на складання та подання фінансової звітності. Зокрема, в міжнародних стандартах не прописано необхідність складання окремого документа, з розкриттям у ньому облікової політики суб'єкта господарювання. По суті, наявність наказу про облікову політику підприємства не є обов'язковою умовою ведення обліку за МСБО. Водночас, необхідно наголосити, що наявність наказу про облікову політику не суперечить МСБО. Для складання цього наказу у вітчизняній практиці розроблено і затверджено наказ МФУ «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», № 635 від 27.06.2013 р. У рекомендаціях зазначено, що в розпорядчому документі (наказі про облікову політику) необхідно розкрити інформацію щодо амортизації і переоцінки нематеріальних активів.

Загалом, є низка суперечливих питань пов'язаних з амортизацією НМА. Відповідно до положень П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» методи амортизації нематеріальних активів у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Якщо при виборі методу амортизації нематеріального активу неможливо визначити умови отримання майбутніх економічних вигод, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають [230]. Аналогічні положення викладено в МСБО 38 «Нематеріальні активи», але на відміну від П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», у п. 99 МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що існують припущення щодо окремих випадків, коли дозволяється зараховувати суми амортизаційних відрахувань до балансової вартості інших активів (наприклад, амортизацію ліцензії, патенту до собівартості виробленої продукції, що безпосередньо пов'язана з її виготовленням) [189].

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» також зазначено, що суб'єкт господарювання має перевіряти зменшення корисності НМА з невизначеним строком корисної експлуатації на дату річного балансу підприємства, а за МСБО 38 «Нематеріальні активи» і МСБО 36 «Зменшення корисності активів» цю процедуру необхідно проводити щорічно та кожного разу, за наявності ознаки можливого зменшення корисності нематеріального активу.

У МСБО 38 «Нематеріальні активи» вказано, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделями собівартості або переоцінки [189]. Аналогічний підхід передбачено в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», тобто суб'єкт господарювання має визначитися, яку з моделей оцінки доцільно обрати для своєї облікової політики.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 635 і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (окрім тих, щодо яких не існує активного ринку). Аналогічно у п. 73 МСБО 38 зазначено, що об'єкти НМА в межах класу потрібно оцінювати одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів та відображенню у фінансовій звітності сум, які становлять суміш витрат і вартостей на різні дати [189].

До питання переоцінки НМА за справедливою вартістю необхідно підходити виважено. Важливо встановити, наявність абсолютно активного ринку аналогічних НМА, тобто ринку, на якому постійно здійснюються подібні операції за доступними цінами. До цього питання потрібно підходити з позиції обережності, тому що не всі ринки нематеріальних активів мають активні продажі. До НМА, що не мають активного ринку, слід зараховувати торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. Отже, у багатьох випадках доцільніше для НМА застосовувати модель собівартості. Відповідно для облікової політики за МСБО 38 можливо обрати найбільш доцільний механізм переоцінювання НМА (індексний метод або згортання амортизації та балансової вартості активу).

Згідно з п. 80 а МСБО 38 «Нематеріальні активи», сутність індексного методу полягає в перерахуванні суми амортизації пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, щоб балансова вартість активу після переоцінювання дорівнювала його переоціненій вартості. Порядок застосування індексного методу також розкрито в п. 21 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Відповідно до п. 80 б МСБО 38 «Нематеріальні активи» можливе також застосування механізму згортання амортизації та балансової вартості

активу через вилучення амортизації з валової балансової вартості активу. У цьому разі чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу. Оскільки цей підхід не розкрито в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», він не застосовується у вітчизняній практиці.

Періодичність переоцінки необхідно проводити з такою регулярністю, щоб залишкова вартість НМА на звітну дату суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості.

Як видно у вітчизняній практиці поки що не усунено наявних розбіжностей у трактуванні одних і тих положень у різних нормативно-правових актах. Ця ситуація негативно впливає на проведення операцій із НМА та їхній облік. Стосовно суперечливих трактувань у нормативних документах В. М. Пархоменко зазначив: «Якщо розпорядження двох нормативних актів одного рівня суперечать одне одному, то на практиці необхідно застосовувати розпорядження акта, виданого пізніше. Коли одне одному суперечать розпорядження конкретного нормативного документа, то при вирішенні проблеми необхідно з'ясувати, яка із суперечних норм містить загальні розпорядження щодо розглянутого питання, а яка має спеціальний характер» [216, с. 6].

Виокремлення рівнів нормативно-правового регулювання щодо операцій пов'язаних з нематеріальними активами дасть змогу систематизувати нормативно-законодавчі документи для формування ефективної облікової політики в частині НМА і організації обліку на підприємстві.

Висновки до розділу 1

1. Збільшення вартості підприємства, на основі ефективного використання нематеріальних активів, відноситься до важливих завдань кожного суб'єкта господарювання на сучасному етапі ведення бізнесу.

Основним генератором інформації про вартість підприємства та його нематеріальні активи є бухгалтерський облік. Інформація, яка продукується системою фінансового обліку, характеризується низьким рівнем релевантності, обґрунтованості та не відповідає потребам вітчизняного ринку капіталу. В системі обліку проявляється невідповідність між балансовою та ринковою вартістю нематеріальних активів. Неврахування нематеріальних активів у балансі підприємства може суттєво знизити його ринкову вартість.

2. У дослідженні основні етапи еволюції нематеріальних активів розглянуто з позиції економічного розвитку суспільства. На доіндустріальній стадії розвитку суспільства відбулося становлення патентного і авторського права та зародження теорії інтелектуального капіталу. Початком виникнення нематеріальних активів слід вважати появу патенту, що датується 1331 роком. Індустріальна стадія розвитку характеризується розробкою нормативної бази для захисту товарного знаку і знаку для послуг, міжнародної системи охорони прав промислової власності і захисту авторського права, розвитком сфери послуг, що активізувало розвиток нематеріального виробництва. На цій стадії нематеріальні активи визнано як об'єкт обліку (1944р.). Постіндустріальний розвиток суспільства забезпечив стрімке зростання комунікації між людьми і людськими спільнотами, а основним ресурсом стає інформація. Цей період відзначається розробкою широкого спектру міжнародних і вітчизняних законодавчих і нормативних документів різного рівня щодо регулювання операцій з нематеріальними активами появою різних видів НМА, зокрема віртуальних. Рівень економічного розвитку суспільства на цих стадіях визначається зростанням спеціалізованих знань і інформації, які набувають чітких ознак виробничих ресурсів, відбувається перехід від матеріального до нематеріального виробництва. Поява нових видів нематеріальних активів, в основу яких покладається інформація призводить до створення додаткової

вартості підприємства. Це визначає потребу у визнанні їх об'єктами обліку, що потребує формування чіткої нормативно-законодавчої бази.

3. До найбільш важливих напрямів, які потребують розвитку для удосконалення обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів, віднесено такі: визнання нових об'єктів обліку НМА: удосконалення методів оцінки; розробка клієнтської бази (КБ) підприємства і порядок її оцінювання для визнання як НМА; формування методичних аспектів амортизаційної політики НМА щодо застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на деякі їхні види; оподаткування операцій з НМА за зміни податкового законодавства; удосконалення чинної законодавчої бази для усунення нелегального використання НМА і зниження рівня тіньової економіки; захист прав на наукові відкриття, фірмові торговельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї; організація та методика аналізу, аудиту і контролю наявності, руху й ефективності використання НМА; удосконалення методології й організації управлінського обліку НМА для здійснення аналізу, оптимізації, прогнозування, планування і контролю за НМА з метою підвищення ефективності їхнього використання; формування обліково-аналітичної інформаційної системи управління НМА.

4. На основі узагальнення наукових напрацювань учених відповідно до економічних, юридичних, бухгалтерських, оціночних підходів до характеристики сутності поняття, нематеріальними активами слід вважати 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.

5. Трагування 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. Визначення НМА, наведене в Законі України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій», доцільно використовувати у такій редакції: нематеріальний актив – це об’єкт (об’єкти) права інтелектуальної власності, а також права користування природними ресурсами, майном, організаційними, економічними та іншими вигодами, що визнані (визнані) у порядку, встановленому законодавством. Таке визначення повніше розкриватиме права на об’єкти НМА за групами, наведеними в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань, господарських операцій підприємств і організацій і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Рекомендовано внесення такого уточнення до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у частині виразу «...незалежно від строку їхнього корисного використання (експлуатації)» або вилучити його з визначення НМА. По суті таке трактування можна розуміти двояко, що може призвести до необґрунтованого визнання нематеріального активу з огляду на положення чинних нормативно-законодавчих актів.

6. У результаті вивчення історії розвитку нематеріальних активів і об’єктів пов’язаних з ними в Плані рахунків бухгалтерського обліку 1959 р. виокремлено активи, що носили ознаки нематеріальних. 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. Даний напрямок потребує подальшого розвитку для об'єктивного відображення цих активів в обліку і фінансовій звітності.

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.

Реформування вітчизняної облікової системи через удосконалення обліку нематеріальних активів на даний час потребують глибшого вивчення й узгодження з чинним законодавством. Виокремлено рівні нормативно-правового регулювання для проведення операцій пов'язаних з нематеріальними активами. Систематизовано нормативно-законодавчі документи за шістьма умовно встановленими рівнями регулювання, які включають зовнішні нормативно-законодавчі і внутрішні нормативно-методичні документи. Це дасть змогу упорядкувати інформацію, наведену у законодавчих і нормативно-методичних документах для удосконалення організації обліку нематеріальних активів.

Основні результати дослідження за першим розділом дисертації опубліковані у працях: [98], [333], [340], [343], [349], [418], [додатки И, К].

РОЗДІЛ 2.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ, ВИЗНАННЯ Й ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Облікові критерії щодо визнання нематеріальних активів

Нечітко встановлені критерії ідентифікації нематеріальних активів та процедура їхнього визнання негативно впливають на оцінку НМА і достовірність інформації бухгалтерської звітності. Нематеріальні активи через складність їхнього обліку не завжди відображаються в балансі підприємства і цим зменшують його реальну вартість. Про це свідчить їхня низька питома вага у структурі активів порівняно із зарубіжними компаніями та інші чинники.

Основні аспекти визнання нематеріального активу, які відповідають чинному законодавству стосуються: відповідності нематеріального активу його визначенню; можливості ідентифікації; контролю над активом; майбутніх економічних вигод; періоду використання більше року; достовірного визначення вартості; наявності підтверджуючих документів про право користування або право власності. Аналогічні положення визнання будуть поширюватися також і на НМА, які віднесено до поточних, але з уточненням періоду використання, менше року.

На початковому етапі необхідно з'ясувати відповідність нематеріального активу визначенню, тобто встановити його немонетарність й відсутність матеріальної форми. Зарахування до немонетарного активу здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», де зазначено, що до немонетарних активів належать всі активи, крім грошових коштів, їхніх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. При встановленні нематеріальності слід

враховувати і порівнювати матеріальну та нематеріальну субстанції, щоб визначити, який із цих елементів є суттєвішим. Прикладом такого порівняння може бути програмне забезпечення технологічного обладнання, що використовується для виробництва продукції, яке невіддільне від об'єкта основних засобів, без якого він не працюватиме, воно не може бути перенесене і використовуватися на іншому обладнанні. У цьому разі матеріальний елемент є суттєвішим, а тому програмне забезпечення технологічного обладнання буде включене до вартості основного засобу й обліковуватиметься разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Водночас, необхідно ідентифікувати нематеріальний актив, тобто встановити його відповідність конкретним, властивим лише йому ознакам, для визнання його майном підприємства і відображення в обліку та звітності.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», ідентифіковані активи та зобов'язання – це придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, але через втрату чинності П(С)БО 2 «Баланс» визнаються відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.13 р. [241].

Ідентифікація нематеріальних активів у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, на відміну від МСБО 38 «Нематеріальні активи», не розглядається, що не логічно. Відповідно до п. 12 МСБО 38, актив вважається ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду, обміняти індивідуально або разом з пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням [189].

До ідентифікованих нематеріальних активів слід зарахувати права на користування: природними ресурсами, майном, комерційними позначеннями, об'єктами промислової власності; авторськими правами. Це засвідчується

правовстановлюючими документами. До неідентифікованих нематеріальних активів належать внутрішньо генеровані бренди, репутація фірми, лояльність клієнтів, зв'язки з покупцями і постачальниками. Ідентифіковані нематеріальні активи можуть бути реалізовані самостійно, куплені окремо або як частина групи активів, а неідентифіковані не можуть бути відокремлені від підприємства, тобто їх неможливо купити окремо. Проблема полягає в тому, що неідентифіковані нематеріальні активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються. Причина невизнання неідентифікованих нематеріальних активів полягає у відсутності методики їхнього достовірного оцінювання і порядку відображення у звітності згідно з національними і міжнародними стандартами.

Контроль над нематеріальними активами є необхідною умовою для їх визнання. Втім, про це не йдеться у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», на відміну від МСБО 38 «Нематеріальні активи». В п. 13-16 МСБО 38 «Нематеріальні активи» контроль розкривається як здатність суб'єкта господарювання контролювати актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що від нього надходять, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Контроль над економічними вигодами суб'єкта господарювання може виходити з юридичних прав на нематеріальний актив або в інший спосіб, достатній для контролю [189]. У п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що активи – це ресурси, контрольовані підприємством, однак не вказано, що контроль поширюється також і на економічні вигоди, отримані від цього активу.

Використовуючи нематеріальні активи, підприємство прагне отримати економічну вигоду, що виявляється в підвищеному економічному ефекті, який сприяє швидшому просуванню готової продукції, товарів, робіт, послуг на ринку й отриманню прибутку. При плануванні майбутнього прибутку від використання нематеріальних активів існує значна міра невизначеності.

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначається, що обов'язковою умовою визнання НМА є отримання від їхнього використання економічної вигоди. Відповідно до п. 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [230]. У п. 17 МСБО 38 «Нематеріальні активи» обґрунтовано, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди».

Ефект від використання нематеріальних активів можна встановити в процесі постачання, виробництва, реалізації продукції, здійснення управлінської діяльності. Корисних якостей вони набувають, тільки будучи у господарському обороті. До цього отримання майбутніх економічних вигод від нематеріальних активів носить прогностичний характер. Отже, корисність нематеріальних активів для підприємства виявляється в результаті їхнього використання.

Такий критерій визнання НМА, як період використання більше року, необхідно застосовувати через неоднозначне їхнє визначення у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 (далі – Методичні рекомендації № 1327). Водночас у п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», у наведеному визначенні поняття «нематеріальний актив», відсутнє уточнення, в частині того, що НМА має використовуватися протягом періоду, який становить більш як рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує рік), що викладено в попередніх редакціях П(С)БО 8. На даний час, відповідно до чинного законодавства зарахування об'єкта до нематеріальних активів із періодом використання, більше року або одного операційного циклу, якщо він перевищує рік, обґрунтоване положеннями, розкритими у визначеннях оборотних і необоротних активів НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Це не суперечитиме їхньому зарахуванню до класу необоротних активів, а відповідно і відображенню в першому розділі балансу.

Необхідність перегляду та включення терміну використання НМА до нормативних документів пов'язане із процедурами визнання в обліку нематеріальних активів, які можна буде зараховувати до поточних. Відповідно період їхнього використання становитиме менше року і вони не підлягатимуть амортизації.

Достовірне визначення вартості полягає в тому, що вартість нематеріальних активів має бути встановлена відповідно до п. 10 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», де зазначено, що придбані (створені) НМА зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартістю [230]. Порядок формування первісної вартості НМА за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» наведено в таблиці 2.1.

Здійснення контролю за наявністю і відповідністю підтверджуючих документів про право користування або власності на нематеріальний актив є відповідальним етапом, що дає право на використання цього активу в межах чинного законодавства і зарахування його на баланс підприємства.

Ідентифікація документації необхідна для підтвердження права користування або власності на об'єкти нематеріальних активів. Після підтвердження відповідності необхідних документів нематеріальні активи підлягають правовому захисту. До таких документів належать договори, ліцензії, патенти, свідоцтва та інші правовстановлюючі документи.

За результатами ідентифікації нематеріального активу визнається його відповідність усім критеріям цього активу, що є основою його достовірної оцінки. Оцінювання нематеріальних активів підприємств потрібно виконувати послідовно, враховуючи норми чинних нормативно-законодавчих документів.

При надходженні на підприємство нематеріальні активи зараховуються на його баланс за первісною вартістю, формування якої залежить від того, у який спосіб вони надійшли [230].

Таблиця 2.1

**Оцінка НМА при формуванні їхньої первісної вартості за П(С)БО 8
«Нематеріальні активи»**

Шлях надходження	Порядок формування первісної вартості НМА
1	2
1. Придбання НМА	Це ціна (вартість) придбання (крім одержаних торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням до стану, в якому НМА придатний для використання за призначенням. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НМА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікованих активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»)
2. Внесення НМА в статутний капітал підприємства	Визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість НМА з урахуванням витрат, передбачених у п. 11 П(С)БО 8
3. Придбання НМА через обмін на подібний об'єкт	Дорівнює залишковій вартості переданого НМА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду
4. Придбання НМА через обмін (або частковий обмін) на неподібний актив	Дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
5. Безоплатне отримання НМА	При безоплатному отриманні є справедлива вартість НМА на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених у п. 11 П(С)БО 8
6. Отримання в результаті об'єднання підприємств (бізнесу)	Оцінюються за справедливою вартістю
7. Самостійне створення НМА на підприємстві	Охоплюють прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)

За даними табл. 2.1 і 2.2 можна зробити порівняльний аналіз положень П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» з МСБО 38 «Нематеріальні активи» у

частині оцінки первісної вартості нематеріальних активів і виокремити спільні й відмінні ознаки.

Таблиця 2.2

**Оцінка НМА при формуванні їхньої первісної вартості за МСБО 38
«Нематеріальні активи»**

Шлях надходження	Порядок формування первісної вартості НМА
1	2
1. Придбання НМА	Ціна його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; а також будь-які витрати, які можна прямо зарахувати до підготовки цього активу для використання за призначенням. В п. 28 наведено конкретні приклади витрат, безпосередньо пов'язаних з підготовкою цього активу для використання за призначенням. Коли платіж за НМА відкладають на термін, триваліший, ніж звичайний строк кредиту, тоді собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо їх не капіталізують відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики»
2. Внесення НМА в статутний капітал	Не визначено
3. Придбання НМА через обмін	Собівартість такого НМА оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли: а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності; б) неможливо достовірно оцінити справедливу вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють цим способом, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу
5. Безоплатне отримання НМА або шляхом державного гранта	НМА можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранта (право на посадку в аеропорту, ліцензія на роботу радіо чи телестанцій, імпортні ліцензії чи квоти або права доступу до інших обмежених ресурсів). Відповідно до МСБО 20, суб'єкт господарювання може обрати первісне визнання за справедливою вартістю і для НМА, і для гранта. Якщо суб'єкт господарювання вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, він первісно визнає актив за номінальною сумою (згідно з іншим підходом, дозволеним у МСБО 20) плюс будь-які видатки, що прямо зараховуються до підготовки активу до його використання за призначенням
6. Отримання в результаті об'єднання бізнесу	У п. 33 МСБО 38 вказано, що відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», якщо НМА купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання. Покупець визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проєкт з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо цей проєкт відповідає

Продовження табл. 2.2

1	2
	<p>визначенню НМА. Незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню НМА, якщо він: а) відповідає визначенню активу; б) може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає в результаті виникнення договірних або інших юридичних прав.</p> <p>НМА, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним із ним контрактом, активом, який може бути ідентифікований, або зобов'язанням. У таких випадках покупець визнає такий НМА окремо від гудвілу, але разом із пов'язаною з ним статтею.</p> <p>Почепець може визнати групу сполучених НМА як єдиний актив за умови, що окремі активи мають подібний строк корисної експлуатації</p>
7. Собівартість внутрішньо генерованого НМА	<p>Собівартість внутрішньо генерованого НМА складається з усіх витрат, які можна прямо зарахувати до створення, виробництва та підготовки його до використання. Прикладами прямих витрат є:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування НМА; б) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають унаслідок генерування НМА; в) гонорари за реєстрацію юридичного права; г) витрати на амортизацію патентів і ліцензій, які використовуються для генерування НМА. МСБО 23 визначає критерії для визнання відсотків як складника собівартості внутрішньо генерованого НМА

Джерело: складено на основі [189].

При порівнянні положень П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» встановлено, що придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, до складу якої включаються подібні витрати. В пп. 28–29 МСБО 38 «Нематеріальні активи» наведено перелік витрат, які безпосередньо пов'язані з формуванням первісної вартості придбаних нематеріальних активів, а також витрат, які не є складовою собівартості НМА. У п. 28 МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8, наведено перелік витрат, безпосередньо пов'язаних із підготовкою цього активу для використання за призначенням.

При здійсненні обміну активами в п. 46 МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8, наголошується на тому, що обмінна операція має мати комерційну сутність, яка полягає в зміні майбутніх грошових потоків, які за очікуваннями зміняться у результаті проведення цієї операції [189].

Серед проблемних питань – оцінка операцій із безоплатно переданими нематеріальними активами, через відсутність понесених витрат. У п. 13 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» безоплатно отримані нематеріальні активи визнаються за справедливою вартістю з урахуванням п. 11, тоді як у п. 44 МСБО 38 «Нематеріальні активи» вказано, що НМА можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію через отримання державного гранта. Це передбачає визнання активу первісно за справедливою вартістю або за номінальною сумою плюс будь-які видатки, які прямо зараховуються до підготовки активу до призначеного використання.

На відміну від П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», у МСБО 38 «Нематеріальні активи» не зазначено порядок оцінки нематеріальних активів при внесенні в статутний капітал підприємства.

Оцінка нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств (бізнесу), відбувається за справедливою вартістю за П(С)БО і МСБО. Однак у МСБО 38 «Нематеріальні активи» розкрита детальна інформація щодо оцінки незавершених проєктів з дослідження і розробки об'єкта придбання; відокремлення нематеріального активу; визнання групи нематеріальних активів як єдиного активу [189].

У п. 65 МСБО 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу (за п. 24) – є сумою витрат, понесених від дати, коли нематеріальний актив уперше став відповідати критеріям визнання у пп. 21, 22 і 57 [189]. У п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і п. 66 МСБО 38 «Нематеріальні активи» визнаються прямі витрати, необхідні для створення активу, які можна зарахувати до первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу [189].

При формуванні внутрішньо генерованого (створеного) НМА використовується однаковий підхід до переліку витрат. На відміну від П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», у п. 67 МСБО 38 «Нематеріальні активи»

наводиться перелік витрат, які не належать до компонентів собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу, а саме:

а) витрати на продаж, адміністративні та інші загальні накладні витрати, якщо їх не можна прямо зарахувати до підготовки активу для використання;

б) ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності;

в) витрати на навчання працівників експлуатувати актив [189].

Отже, усунення деяких розбіжностей між П(С)БО 8 і МСБО 38 «Нематеріальні активи» сприятиме наближенню обліку НМА до міжнародної практики, гармонізації стандартів обліку та покращенню співпраці з іноземними інвесторами.

2.2. Концептуальні положення класифікації нематеріальних активів

В економічній літературі класифікація нематеріальних активів представляється за різними критеріями, що дає змогу виокремити їхні ознаки і види, відповідно до класифікаційних ознак. Науковці, досліджуючи питання класифікації НМА, наводять власний перелік класифікаційних ознак, з повторенням окремих ознак (додаток Б). З метою отримання повної характеристики НМА для побудови систем бухгалтерського й управлінського обліків та управління НМА на підприємствах харчової промисловості необхідно систематизувати, уточнити і доповнити чинну методологічну базу в частині класифікації нематеріальних активів. Це дасть змогу розширити спектр обліково-аналітичної інформації про нематеріальні активи для системи управління ними.

В процесі здійснення операцій з нематеріальними активами на вітчизняних підприємствах виникають певні облікові, управлінські проблеми, які загалом пов'язані з:

- незрозумілістю багатьох нових термінів (гудвіл, франчайзинг, франшиза, роялті тощо), а також порядку їхнього обліку й управління ними;
- незіставністю положень окремих нормативно-правових документів щодо методики обліку нематеріальних активів;
- недотриманням чинної законодавчої бази в частині операцій із нематеріальними активами деякими учасниками ринку, що активізує розвиток тіньової економіки в процесі невизнання прав на наукові відкриття, фірмові торговельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї тощо. Ця ситуація призводить до того, що добросовісні учасники ринку отримують низькі прибутки або збитки за сплати всіх необхідних податків і платежів, а недобросовісні, уникаючи дотримання чинного законодавства – прибутки;
- відсутністю чітких критеріїв та методики визнання, оцінювання, амортизації, переоцінювання нематеріальних активів і відображення цих операцій у бухгалтерському обліку;
- застосуванням різних підходів вчених-економістів при економічній класифікації нематеріальних активів;
- невмінням управляти нематеріальними активами й ефективно їх використовувати;
- невідображенням нематеріальних активів у балансі й неврахуванням їхнього значення у господарській діяльності, що призводить до заниження вартості підприємства.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України представила класифікацію нематеріальних активів за однорідними групами, яка наведена у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» йдеться про права:

- користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- користування майном (право на користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське та суміжні з ними права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [230].

Класифікація наведена в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», дає змогу зарахувати нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою з пристосенням номера облікового рахунка. Втім, ця класифікація обмежує використання нематеріальних активів для управлінського обліку й аналітичних потреб. До прикладу, для проведення аналізу структури, оптимізації, ефективності використання нематеріальних активів така класифікація буде дещо спрощеною, а отже, потребує розширення та доповнення новими критеріями і видами.

У процесі порівняння класифікаційних ознак відповідно бухгалтерського підходу і вимог податкового законодавства встановлено, що у п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і пп. 138.4.3. ПКУ визначено 6 груп ідентичних нематеріальних активів. У пп. 138.4.3. ПКУ до груп 4 і 5 наведено уточнення щодо строку дії права користування нематеріальними активами.

У п. 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» у рекомендаційній формі наведено перелік таких класів нематеріальних активів:

- назви брендів;
- заголовки та назви видань;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи;
- нематеріальні активи на етапі розробки.

Наведена у МСБО 38 «Нематеріальні активи» класифікація свідчить, що вона неповною мірою відрізняється від груп нематеріальних активів наведених у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», хоча також зводиться до переліку видів нематеріальних активів з метою присвоєння їм облікового рахунка.

У ході аналізу різних підходів учених-економістів до класифікації нематеріальних активів встановлено, що запропоновані класифікації відрізняються кількістю, змістом і підходами до формування класифікаційних ознак.

Для класифікації нематеріальних активів, як зазначає І. А. Бігдан, необхідно встановлювати такі ознаки: об'єкт права; функціональне призначення; засіб придбання; характер володіння; підпадання під знос; термін корисного використання; використання у діяльності; період отримання очікуваних вигід; рівень правової охорони; місце використання; можливість

ідентифікування; відчуженість; засіб оцінки; джерела придбання; характер участі у виробництві продукту; вплив на фінансовий результат; ступінь ліквідності; ступінь ризику вкладень капіталу в активи [14]. Ця класифікація досить логічна, оскільки дає змогу охопити й охарактеризувати значний спектр об'єктів нематеріальних активів, відтім також потребує удосконалення.

Зокрема, Т. В. Польова для раціональної організації обліку нематеріальних активів та ефективного управління ними пропонує класифікувати нематеріальні активи за такими ознаками: видами прав; станом використання; строком корисного використання; періодом отримання очікуваної вигоди; ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи; напрямками вибуття – із зазначенням мети їхнього застосування [232]. Ця класифікація також потребує розширення і удосконалення.

Н. М. Бразілій визначає такі основні класифікаційні групи: термін використання; ступінь ідентифікації; ступінь правової захищеності; ступінь відчуження; шляхи надходження; ступінь ліквідності та ризику; правова ознака [22]. Ці ознаки можуть використовуватися для цілей бухгалтерського обліку, але їх слід розширити, що необхідно з огляду на змінюваність видів нематеріальних активів, а також ускладнення операцій, в яких вони задіяні. Спрощення класифікації не дає можливості повною мірою охарактеризувати всі нематеріальні активи.

Так, Л. Ю. Мельник поділяє нематеріальні активи за такими ознаками: характером функцій у суспільстві; правами використання НМА; господарсько-обліковими ознаками; ознаками цілого; способом отримання; належністю до інституту галузі права ОІВ; наявністю творчого елемента; з точки зору обліку; за відповідністю до європейських стандартів [177]. Необхідно актуалізувати такі ознаки, як характер функцій у суспільстві, наявність творчого елемента, відповідність європейським стандартам, що свідчить про неординарний підхід до класифікації.

У сучасному ринковому середовищі класифікація нематеріальних активів має бути досконалою, що необхідно для вирішення різних завдань підприємства щодо: організації фінансового, управлінського обліку; організації внутрішнього аудиту; аналізу нематеріальних активів; управління нематеріальними активами; законодавчої захищеності. Це потребує розширеного переліку класифікаційних ознак з урахуванням особливих характеристик об'єкта для реалізації різних цілей підприємства з обов'язковим стикуванням їх між собою.

На основі вивчення класифікацій, розроблених ученими-економістами, узагальнено, уточнено і доповнено перелік класифікаційних ознак, які можна використовувати в діяльності промислових підприємств. Класифікацію НМА поділено на дві групи:

- для потреб фінансового обліку;
- для потреб управлінського обліку й аналітичних потреб.

У наведеній класифікації, систематизовано ознаки нематеріальних активів із поділом на види, які всебічно і максимально їх характеризують (таблиці 2.3, 2.4). Низка наведених класифікаційних ознак одночасно може використовуватися, як для потреб фінансового так і для потреб управлінського обліку та аналітичної роботи. Відповідно, в основу групування класифікаційних ознак для фінансового обліку покладено положення П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У класифікації НМА для управлінського обліку і аналітичних потреб враховано поточні і стратегічні плани підприємства.

Така ознака, як «термін використання» нематеріального активу, дає змогу встановити, до якого виду належить актив. Якщо актив із визначеним строком використання, то для нього можна обрати чіткий часовий інтервал (від року до встановленого кінцевого строку використання). Ця класифікаційна ознака також може застосовуватися до НМА зі строком

використання менше року, якщо вони згодом будуть визнаватися чинним законодавством, або для потреб управлінського обліку.

Таблиця 2.3

**Класифікація нематеріальних активів підприємства для потреб
фінансового обліку**

Класифікаційна ознака 2	Види нематеріальних активів 3	
1. Термін використання	з визначеним терміном використання	більше одного року (необоротні НМА)
		менше одного року (оборотні НМА)
	з невизначеним терміном використання	
2. Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	ідентифіковані (відчужувані від підприємства)	
	неідентифіковані	(невідчужувані від підприємства) (невідчужувані від індивіда)
3. Шлях надходження (джерело виникнення)	придбані НМА	
	внесені НМА в статутний капітал підприємства	
	одержані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт	
	одержані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт	
	безоплатно отримані НМА	
	отримані НМА в результаті об'єднання підприємств (бізнесу) самостійно створені НМА на підприємстві	
4. Правова ознака	права користування природними ресурсами	
	права користування майном	
	права на комерційні позначення	
	права на об'єкти промислової власності	
	авторське право та суміжні з ними права	
	інші нематеріальні активи	
5. Спосіб оцінки	індивідуальна оцінка	
	оцінка в сукупності	
6. Результат переоцінки	дооцінені НМА	
	уцінені НМА	
7. Наявність активного ринку	для НМА існує активний ринок	
	для НМА не існує активного ринку	
8. Як інвентаризаційний об'єкт	Виступає документ, що посвідчує право користування або володіння об'єктом НМА	
	Виступає об'єкт НМА та документ, що посвідчує право користування або володіння ним	
9. Наявність ліквідаційної вартості	є ліквідаційна вартість	
	ліквідаційна вартість відсутня	
10. Ступінь морального старіння	високий ступінь морального старіння	
	низький ступінь морального старіння	
11. Можливість нарахування амортизації	амортизовані НМА	
	неамортизовані НМА	
12. Шлях вибуття	продані НМА	

Жирним шрифтом виділено класифікаційні ознаки запропоновані автором.

Джерело: уточнено і доповнено автором на основі [14; 22; 177; 232].

Для нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання неможливо чітко встановити, протягом якого періоду вони будуть експлуатуватися. Згідно з п. 88 МСБО 38 нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не мають передбаченого обмеження щодо періоду, протягом якого вони генеруватимуть надходження чистого грошового потоку до суб'єкта господарювання.

Наступною ознакою є «ступінь ідентифікації». Нематеріальні активи можуть бути ідентифікованими або неідентифікованими. Відповідно ідентифікованим НМА може вважатися, якщо він може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, а неідентифікований не наділений такою властивістю. Слід звернути увагу, що у публікаціях – І. А. Бігдан наявне дублювання класифікаційних ознак ідентифікація і відчуження, хоча відповідно до МСБО 38 це аналогічні поняття, які не потрібно розглядати окремо.

Виокремлення такої класифікаційної ознаки, як «шлях надходження», дає змогу визначитись, яким чином на підприємство надійшли нематеріальні активи (придбані, внесені в статутний капітал, одержані через обмін на подібний об'єкт, одержані через обмін на неподібний об'єкт, безоплатно отримані, отримані в результаті об'єднання підприємств (бізнесу), самостійно створені) для достовірної їх оцінки.

Характеристика нематеріальних активів за правовою ознакою розкрита в п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», де відповідно до груп наведені види прав користування природними ресурсами; прав інтелектуальної власності; прав користування майном й іншими нематеріальними активами, що обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Така класифікаційна ознака, як «спосіб оцінки», унеможлиблює з'ясування чи оцінюється окремо (індивідуально), тобто відособлено, об'єкт нематеріальних активів від інших активів, чи сукупно з іншими активами.

При поділі нематеріальних активів за результатом переоцінки, виокремлюються об'єкти НМА та їх групи, що були дооцінені, та які підпали під уцінку.

Переоцінка НМА може здійснюватися за справедливою вартістю для тих об'єктів, щодо яких існує активний ринок. За цією класифікаційною ознакою розмежовуються НМА відповідно до наявності активного ринку чи його відсутності.

Класифікаційна ознака «як інвентаризаційний об'єкт» забезпечує виокремлення НМА, для яких в процесі інвентаризації достатньо документальної перевірки (наприклад, права користування природними ресурсами, права користування майном тощо). По суті об'єктом перевірки буде виступати документ, що посвідчує право користування або володіння НМА. В іншому випадку під час інвентаризації (наприклад, прав на користування комп'ютерною програмою) перевірці підлягає документ, що посвідчує право користування або володіння нематеріальним активом, а також функціонування комп'ютерної програми.

Така ознака, як «наявність ліквідаційної вартості» вказує, на наявність або відсутність ліквідаційної вартості у нематеріального активу.

Ознака «ступінь морального старіння» передбачає, що кожен об'єкт нематеріальних активів відрізняється за певною особливістю, властивими йому характеристиками, своїм місцем використання в процесі господарської діяльності. Нематеріальні активи практично усіх груп мають схильність до морального старіння. З огляду на це підприємства повинні бути оперативними з ними в процесі їх використання, а також враховувати ризики, пов'язані з цим. Швидкість морального старіння нематеріальних активів впливає і на їхнє знецінення, що необхідно враховувати при виборі методу амортизації, віддаючи перевагу прискореним методам списання.

Класифікаційна ознака «можливість нарахування амортизації», зазначена у зв'язку з тим, що є такі нематеріальні активи, на які амортизація не

нараховується, що вказано в п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Відповідно їх слід поділяти на амортизовані та неамортизовані. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації. До них відносяться такі, щодо яких підприємством не визначено обмеження періоду, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їхніх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів [230].

Класифікаційна ознака «шлях вибуття» дає змогу простежити, яким чином із підприємства вибули нематеріальні активи (продані, внесені в статутний капітал іншого суб'єкта господарювання, передані шляхом обміну на подібний об'єкт, передані шляхом обміну на неподібний об'єкт, безоплатно передані, ліквідовані).

Така ознака, як «за належністю до країни походження» дає змогу встановити походження НМА (вітчизняне або іноземне). У випадку проведення операцій з НМА іноземного походження слід враховувати положення не тільки вітчизняного, а також зарубіжного законодавства, що впливає на відображення цих активів в обліку.

За ознакою «наявність правовстановлюючого документа» визначають наявність або відсутність такого правовстановлюючого документа, що необхідно для виконання функції контролю.

Ознака «відображення у балансі підприємства» носить специфічний характер, вказуючи на законність використання нематеріальних активів. Якщо нематеріальні активи відображаються у балансі підприємства відповідно до законодавства, то по них має бути сформований повний перелік необхідних правовстановлюючих документів, а також вони повинні відповідати критеріям нематеріальних активів. Однак на вітчизняних підприємствах є нематеріальні активи, які слід визнавати як НМА, але вони не відображаються в балансі.

За ознакою «характер володіння» нематеріальні активи поділяються на власні та орендовані.

В таблиці 2.4. наведено класифікацію НМА підприємства для застосування в управлінському обліку й аналітичних потреб.

Таблиця 2.4

Класифікація нематеріальних активів підприємства для управлінського обліку й аналітичних потреб

Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
2	3
1. Як об'єкт обліку	НМА об'єкт фінансового обліку
	НМА об'єкт управлінського обліку
	НМА об'єкт фінансового і управлінського обліку
2. Ступінь ліквідності	Високоліквідні
	Низько ліквідні
3. Джерело фінансування	власні кошти
	залучені кошти
	державне фінансування
4. Ступінь дохідності	Високодохідні
	Низько дохідні
	приносять прямий дохід
	приносять непрямий дохід
5. Унікальність	унікальні
	Не унікальні
6. Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються в процесі постачання
	використовуються в процесі виробництва
	використовуються в процесі збуту
	використовуються в інвестиційному процесі
	використовуються в процесі управління
7. Участь у процесі виробництва	бере участь
	не бере участь
8. Потреба у захисті	не потребують особливих умов захисту
	потребують особливих умов захисту
10. Вплив на стратегічний розвиток підприємства	впливають на стратегічну мету підприємства
	опосередковано впливають на стратегічну мету підприємства

Жирним шрифтом виділено класифікаційні ознаки запропоновані автором.

Джерело: узагальнено, уточнено і доповнено автором на основі наукових праць [14; 22; 177; 232].

За класифікаційною ознакою «як об'єкт обліку» визначаються об'єкти НМА, які відображаються у фінансовому, управлінському обліку, або одночасно в обох видах обліку.

Класифікаційна ознака «ступінь ліквідності» уможливорює встановлення приналежності нематеріального активу до певного виду ліквідності (високоліквідного або низьколіквідного).

Ознака «джерело фінансування» вказує, з використанням яких коштів (власних, залучених, державне фінансування) одержано нематеріальний актив.

Виокремлення такої ознаки, як «ступінь дохідності», дає можливість встановити, з яким нематеріальним активом підприємство має справу (низькодохідним або високодохідним), а також який дохід надходить від їхнього використання (прямий або непрямий). Прямим доходом є безпосереднє збільшення доходу від використання нематеріального активу, а непрямим – зменшення витрат підприємства у зв'язку з їхнім використанням, що загалом сприяє зростанню прибутку.

Класифікаційна ознака «унікальність» є специфічною і забезпечує поділ нематеріальних активів на унікальні та неунікальні. До унікальних належать неповторні активи, щодо них застосовується творчий підхід (рецепти, ноу-хау, сорти рослин, породи тварин, художні та музичні твори). Відповідно неунікальними є права на користування природними ресурсами, земельною ділянкою, будівлею.

Ознака «участь у господарській діяльності підприємства» дає можливість визначити, в якому господарському процесі (постачання, виробництво, збут, інвестування, управління) використовуються нематеріальні активи й оцінити їхню участь у цих процесах суб'єкта господарювання.

За класифікаційною ознакою «участь у процесі виробництва» нематеріальні активи поділяються на активи виробничого або невиробничого призначення.

Поділ НМА за ознакою «потреба у захисті» дає змогу виокремити ті об'єкти, що потребують особливих умов захисту. Це стосується таких об'єктів, як комерційна таємниця, ноу-хау, рецепти, технології виробництва, клієнтські бази тощо. До об'єктів НМА, що мають належним чином зберігатися, але не потребують особливих умов захисту відносяться: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, право на користування будівлею, право на оренду приміщень, комп'ютерні програми для ведення фінансового обліку. Включення НМА до відповідної групи за цією класифікаційною ознакою потребує врахування специфіки діяльності підприємства, що забезпечить точне визначення потреби в особливому захисті.

Виокремлення такої ознаки, як «вплив на стратегічний розвиток підприємства» дає змогу визначити об'єкти НМА, що потребують підвищеної обліково-аналітичної обробки, через їх вплив на розвиток підприємства і його вартість (торговельна марка, знаки для товарів і послуг, комерційні таємниці тощо). По суті йдеться про об'єкти НМА, що дають особливу перевагу над конкурентами. Одночасно можливо встановити об'єкти, що опосередковано впливають на стратегічну мету підприємства (до прикладу, комп'ютерна програма для ведення фінансового обліку). Поділ об'єктів за цією класифікаційною ознакою потребує вираховування специфіки діяльності підприємства.

Отже, з метою покращення обліково-аналітичного процесу і потреб управління уточнено і доповнено класифікацію нематеріальних активів. Для потреб фінансового обліку потребують уведення такі класифікаційні ознаки, як результат переоцінки, наявність активного ринку, НМА як інвентаризаційний об'єкт, належність до країни походження, відображення в балансі підприємства. Класифікацію нематеріальних активів підприємства для управлінського обліку й аналітичних потреб слід доповнити такими

ознаками, як об'єкт обліку, унікальність, потреба у захисті, вплив на стратегічний розвиток підприємства.

2.3 Характеристика підходів до оцінки і переоцінки нематеріальних активів

Важливою умовою формування достовірної інформації в частині обліку НМА і її відображення у фінансовій звітності є достовірне та науково обґрунтоване оцінювання цих активів. Проблеми обрання об'єктивних методів для достовірного оцінювання НМА виникають через велику кількість їхніх видів і різні їхні ознаки. Значна кількість концепцій і методик, що пропонуються для оцінювання нематеріальних активів, потребує їх перегляду, систематизації, уточнення й розробки нових підходів і методик, що актуально, оскільки НМА зміцнюють свої позиції у сучасних умовах розвитку економіки.

У процесі проведення оцінки НМА у здійснюваних операціях виникають певні проблеми, напярми вирішення яких поки що досить дискусійні, мова йде про:

- оцінювання бізнесу та виокремлення частки, що припадає на НМА;
- внесення НМА до статутного капіталу;
- встановлення прибутковості НМА в майбутньому;
- трансформацію обліково-звітної інформації в частині НМА в процесі складання звітності за МСФЗ;
- дооцінку об'єктів НМА з нульовою залишковою вартістю;
- оцінку і встановлення правомірності її застосування до внутрішньо генерованих об'єктів НМА, що мають обліковуватися на балансі;
- незіставність окремих положень нормативно-правових документів щодо методики обліку НМА;

- неможливість використання моделі переоціненої вартості для багатьох нематеріальних активів через відсутність абсолютно активного ринку аналогічних НМА;
- оцінку прав користування природними ресурсами;
- виявлення нематеріальних переваг компанії та виміру їхньої вартості для встановлення впливу на зростання вартості бізнесу;
- існування великої кількості підходів і методик оцінювання НМА, що ускладнює об'єктивність вибору методу оцінювання.

Актуальним питанням залишається встановлення впливу НМА на ринкову вартість підприємства. Постає потреба у глибокому вивченні існуючих і спірних об'єктів НМА, факторів, що на них впливають, встановленні й розробці підходів, методів з метою об'єктивного оцінювання вартості підприємства.

На думку Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, оцінка у бухгалтерському обліку є процесом присвоєння грошових показників об'єктам обліку або елементам діяльності фірми. Зазвичай ці показники виводяться з ринкових цін, що сформовані в прямих угодах [306, с. 327].

Н. М. Малюга визначає оцінку невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку. Дослідниця вказує, що оцінка – це спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів і всіх об'єктів обліку. Здійснюється вона за допомогою цін і тарифів [172].

Л. Г. Ловінська стверджує, що «...оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства і ефективності його менеджменту» [166, с. 11].

Відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Важливо розмежовувати поняття «оцінка» як результат і «оцінювання» як процес. Якщо, оцінка – це елемент методу бухгалтерського обліку, необхідний для вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, то оцінювання – це процес, необхідний для здійснення оцінки, який охоплює визначені етапи, підходи, методи та процедури.

Випадки, в яких проводиться оцінка майна (у т. ч. нематеріальних активів), визначено у ст. 7. Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». В цьому законодавчому акті зазначено, що оцінка майна проводиться у випадках, встановлених законодавством України, міжнародними угодами, на підставі договору, а також на вимогу однієї зі сторін угоди та за згодою сторін [252].

Основні випадки, що призводять до необхідності проведення оцінки об'єктів НМА суб'єктів господарювання узагальнено так:

- внесення об'єкта НМА до статутного капіталу підприємства;
- придбання або продаж об'єкта НМА;
- визначення бази оподаткування для обчислення податків, мита і митних зборів;
- постановка об'єкта НМА на баланс підприємства;
- складання фінансової звітності;
- безоплатна передача об'єкта НМА;
- передача об'єкта НМА під заставу для одержання кредиту;
- страхування об'єкта НМА;
- приватизація та інші види відчуження державного майна у випадках, встановлених законом;

- інвестування об'єктів НМА в інвестиційний проєкт;
- залучення зовнішнього інвестора;
- первинне розміщення акцій підприємства на фондовому ринку;
- приватизація, реорганізація, поглинання та злиття підприємств, що мають у власності об'єкти НМА;
- банкрутство підприємства, що володіє об'єктом НМА і його ліквідація;
- купівля-продаж підприємства, на балансі якого обліковуються об'єкти НМА;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках неправомірного використання об'єкта НМА, встановлених законодавчо.

Залежно від мети проведення оцінки вона поділяється на експертну і бухгалтерську. Регулювання експертної і бухгалтерської оцінок НМА стандартизовано на відповідних рівнях. Експертна оцінка НМА стандартизована за трьома рівнями: міжнародним, європейським і національним. Бухгалтерська оцінка НМА стандартизована на міжнародному, регіональному і національному рівнях.

На міжнародному рівні Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки майна (MKCOM) (IVSC) розробляються Міжнародні стандарти оцінки (International Valuation Standards). На європейському рівні Європейська асоціація оцінювачів (The European Group of Valuers' Associations (TEGoVA)) розробляє Європейські стандарти оцінки (European Valuation Standards). На національному рівні прерогатива розробки англійських стандартів оцінки (Standards RICS) належить Королівському інституту сертифікованих сюрвеєрів Великої Британії (Royal Institution of Chartered Surveyors (RICS)) розробляє. Українське товариство оцінювачів (УТО) розробляє Українські національні стандарти оцінки.

Розробкою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards) і Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) на міжнародному рівні займається Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board). Рада зі стандартів фінансового обліку США (Financial Accounting Standards Board) формує Положення про стандарти фінансового обліку (Statement of Financial Accounting Standards). Хоча SFAS визнано національними американськими стандартами бухгалтерського обліку Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США (US GAAP), вони застосовуються не тільки в США, а й в деяких інших країнах. З огляду на це, їх віднесено до міжнародного рівня застосування. На регіональному рівні Директиви Європейського Союзу щодо питань оцінки вартості для фінансової звітності та для фінансових організацій розробляє Рада європейських Співтовариств. На національному рівні Методологічна рада з бухгалтерського обліку, як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України розробляє, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Для вивчення питань оцінювання НМА опрацьовано такі основні міжнародні, європейські та національні стандарти експертної оцінки й обліку: Міжнародні стандарти оцінки 2017 (Міжнародний стандарт оцінки (МСО) 210 «Нематеріальні активи») [188]; Європейські стандарти оцінки TEGoVA – 2003 (Рекомендації 8 «Оцінка нематеріальних активів») [388]; Професійні стандарти оцінки RICS – 2017 (VPGA 6 «Оцінка нематеріальних активів») [407]; Національний стандарт 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 1185 від 3.10.2007 р. [141]; МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [189]; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [230].

З'ясовано, що в Європейських стандартах оцінки (EVS) TEGoVA – 2016 для задоволення потреб зацікавлених сторін і 63 асоціацій–членів TEGoVA

увагу зосереджено на нерухомості. В Європейських вказівках з оцінки (EVGN) 1, що є складовою Європейських стандартів оцінки, викладені основні вимоги до вартісного оцінювання для цілей фінансової звітності, що актуально для акціонерних товариств, які публікують консолідовану звітність. У EVS TEGoVA – 2016 у частині EVGN 1 зазначено, що вони базуються на положеннях МСФЗ і МСБО щодо складання фінансової звітності. В Європейській інформаційній доповіді з оцінки (EVIP) 1 у п. 1.14 йдеться про створення НМА, які самі собою потребують оцінки щодо того, де вони можуть бути відокремлені від базового активу. В EVIP 3 у пп. 5.7 і 5.11 обговорюються питання про вартість необоротних активів, які можуть становити вигоду як НМА. НМА можуть підлягати амортизації або щорічному тестуванню на зменшення корисності, оскільки термін корисного використання нематеріальних компонентів часто відрізняється від терміну корисного використання будівель. Оцінювач має обговорювати із клієнтом питання щодо ведення обліку, стосовно будь-яких НМА або особистого майна, що можуть бути вилучені з розподілу або відображені окремо [389, с. 286–287].

У Положенні EVS TEGoVA – 2016 вказується, що ці стандарти регулюють безпосередньо оцінку нерухомого майна і в них фрагментарно згадується про НМА. В попередніх редакціях EVS TEGoVA – 2003 наведено Рекомендації 8 «Оцінка нематеріальних активів», в яких описано принципи оцінювання, класифікацію, документацію та джерела інформації, основи оцінки, підходи до оцінювання НМА та інше.

Професійні стандарти оцінки RICS – 2017 містять VPGA 6 «Оцінка нематеріальних активів», у яких наведено додаткові коментарі щодо оцінки нематеріальних активів і практичного застосування MCO 210 «Нематеріальні активи». Цей стандарт охоплює положення про оцінку нематеріальних активів у зв'язку з придбаннями, злиттям і продажем підприємств або їхніх частин, а також щодо придбання та продажу НМА.

Вивчення питань оцінки і переоцінки НМА здійснено на основі міжнародних і національних нормативно-правових актів з обліку й експертної оцінки, до яких віднесено документи, наведені в таблицях 2.5., 2.6.

Таблиця 2.5

Нормативно-правові документи з регулювання експертної і бухгалтерської оцінки НМА (міжнародний рівень)

Бухгалтерська оцінка	Експертна оцінка
1	2
Міжнародні документи	
Положення про стандарти фінансового обліку (SFAS) № 2 «Бухгалтерський облік витрат на наукові дослідження і розробки» (FASB, 1974).	Міжнародні стандарти оцінки 2017. Принципи міжнародних стандартів оцінки. Міжнародний стандарт оцінки (МСО) 210 «Нематеріальні активи»
Положення про стандарти фінансового обліку (SFAS) № 141 «Об'єднання бізнесу» (FASB, 2001).	Європейські стандарти оцінки TEGoVA – 2016.
Положення про стандарти фінансового обліку (SFAS) № 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи» (FASB, 2001).	Європейські стандарти оцінки TEGoVA – 2003. Рекомендації 8 «Оцінка нематеріальних активів»
Положення про стандарти фінансового обліку (SFAS) № 157 «Оцінка по справедливій вартості» (FASB, 2001)	
МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу», (IASB, 2005 (із змінами 2008)). МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості» (IASB, 2013). МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» (IASB, 2004 (із змінами 2014))	Професійні стандарти оцінки RICS – 2017. VPGA 6 «Оцінка нематеріальних активів»

Джерело: складено автором на основі нормативно-правових і методичних документів.

Як видно міжнародні та національні стандарти експертної і бухгалтерської оцінки та інші нормативно-правові та методичні документи

включають чіткі норми, правила і методичні рекомендації, на підставі яких проводиться оцінювання і складається звіт з оцінки.

Таблиця 2.6

Нормативно-правові документи з регулювання експертної і бухгалтерської оцінки НМА (національний рівень)

Бухгалтерська оцінка 1	Експертна оцінка 2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений ВРУ № 996 - XIV від 16.07.1999 р.	Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», затверджений ВРУ № 2658-III від 12.07.2001 р.
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р.	Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений Постановою КМУ № 1440 від 10.09.2003 р.
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», затверджено наказом МФУ № 163 від 7.07.1999 р.	Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений Постановою КМУ № 1185 від 3.10.2007 р.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом МФУ України № 1327 від 16.11.2009 р.	Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затверджена наказом Фонду державного майна України № 740 від 25.06.2008 р.
	Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік № 3162 від 13.12.2005 р.
	Методика оцінки державних корпоративних прав затверджена Постановою КМУ № 1406 від 2.08.1999 р.

Джерело: складено автором на основі нормативно-правових і методичних документів.

Порівняння міжнародних та вітчизняних нормативних документів з експертної і бухгалтерської оцінки НМА, вказує на різні підходи до виокремлення об'єктів НМА (рисунки 2.1, 2.2 і 2.3).

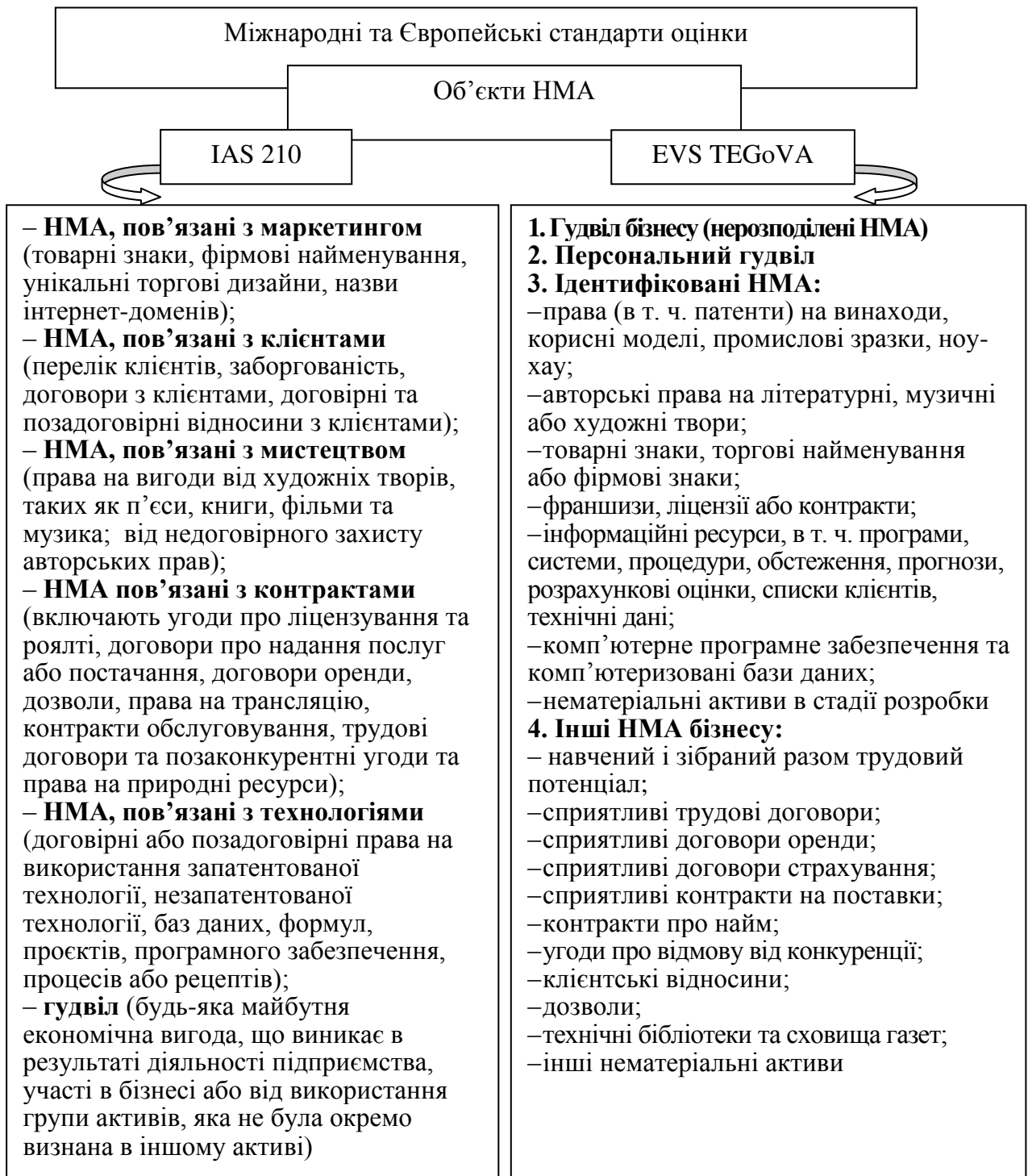


Рис. 2.1. Об'єкти НМА, наведені в IAS 210 і EVS TEGoVA

Джерело: складено автором на основі IAS 210 і EVS TEGoVA [188; 388].

З даних рис. 2.1 і 2.2 доходимо висновку, що в МСО 210 «Нематеріальні активи» і Професійних стандартах оцінки RICS використано аналогічний підхід до класифікації об'єктів НМА з метою їхнього оцінювання.

Представлені об'єкти НМА згруповано у відповідні групи, що пов'язані з маркетингом, клієнтами, мистецтвом, контрактами, технологіями і гудвілом. У Standards RICS наводяться додаткові коментарі щодо оцінки НМА та практичного застосування МСО 210 «Нематеріальні активи». Втім, між цими стандартами наявні певні розбіжності в частині оцінювання об'єктів НМА. Необхідно звернути увагу, що частина перелічених об'єктів належить до інтелектуального капіталу, хоча в цих стандартах вони характеризуються з позиції НМА.

У цьому стандарті також зазначено, якщо обмінні операції з однаковими або подібними взаємовідносинами з клієнтами (крім частини об'єднання бізнесу) засвідчують, що суб'єкт господарювання здатен контролювати очікувані майбутні вигоди від таких відносин із клієнтами, то такі взаємовідносини з клієнтами відповідають визначенню нематеріального активу [189].

Враховуючи зазначене, норму «перелік клієнтів» доцільно ввести до вітчизняної нормативно-правової бази як об'єкт НМА, що наблизить вітчизняне законодавство до міжнародних і європейських стандартів. Це важливо, оскільки сформована клієнтська база у сучасних економічних відносинах суттєво впливає на підвищення конкурентоспроможності й ефективності діяльності компанії, а відповідно і на збільшення її вартості.

У МСО 210, Standards RICS, EVS TEGoVA і МСБО 38, на відміну від НС 4 і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», виокремлено об'єкти НМА, які стосуються обслуговування клієнтів компанії. Це, зокрема, списки клієнтів, інформація про заборгованість, що стосується замовлення чи виробництва, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, інформація про лояльність клієнтів, позадоговірні відносини з клієнтами. Слід зазначити, що питання виокремлення клієнтської бази як об'єкта НМА банківських установ детально розкрито у дослідженні Ю. О. Колчар (2014 р.) [122, с. 4].

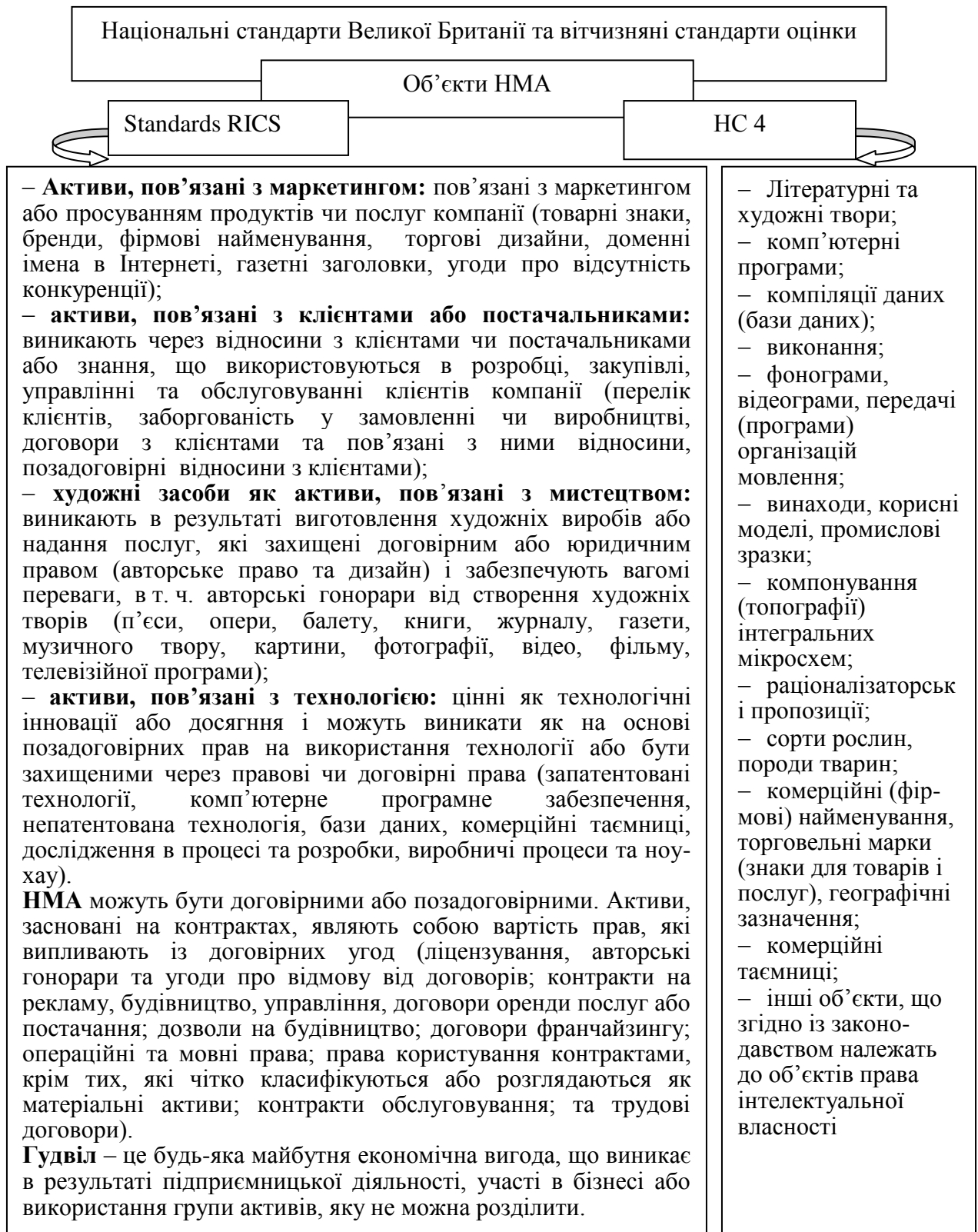


Рис. 2.2. Об'єкти НМА, наведені в Standards RICS і HC 4

Джерело: складено автором на основі Standards RICS і HC 4 [407; 243].

Standards RICS і МСБО 38 до об'єктів НМА разом із клієнтськими відносинами зараховано відносини з постачальниками. Одночасно в МСБО 38

зазначено, що за відсутності юридичних прав захисту або інших способів контролю взаємовідносин з клієнтами чи їхньої лояльності суб'єкт господарювання, як правило, не має достатнього контролю над економічними вигодами від таких відносин із клієнтами чи від їхньої лояльності, щоб розглядати ці об'єкти (портфель клієнтів, частка ринку, взаємовідносини з клієнтами, їхня лояльність тощо) як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів.

У Standards RICS, на відміну від MCO 210 «Нематеріальні активи» та інших стандартів, детальніше розкрито права на НМА, пов'язані з мистецтвом, а також виокремлено такі основні нематеріальні активи, як опера, балет, журнал, газета, картина, фотографія, відео, телевізійна програма.

У MCO 210 «Нематеріальні активи» і Standards RICS є відмінності щодо визначення НМА, пов'язаних із технологіями. В MCO 210 «Нематеріальні активи», на відміну від Standards RICS, до НМА зараховано формули, проекти і рецепти. В Standards RICS виокремлено такі об'єкти, як комерційні таємниці, дослідження в процесі розробки, ноу-хау. Водночас у Standards RICS не згадується про права на природні ресурси.

В EVS TEGoVA простежується інший підхід до групування об'єктів НМА, на відміну від MCO 210 «Нематеріальні активи» і Standards RICS. В EVS TEGoVA виокремлено таких чотири групи об'єктів нематеріальних активів: гудвіл бізнесу (нерозподілені НМА); персональний гудвіл; ідентифіковані НМА; інші НМА бізнесу.

На відміну від інших стандартів оцінки в EVS TEGoVA виокремлено персональний гудвіл як окремий об'єкт НМА. У стандарті зазначено, що персональний гудвіл пов'язаний з особою, яка керує бізнесом, він не передається при продажі і тому не міститься в розрахунковій вартості, крім випадків, коли власник продовжує працювати в цьому бізнесі.

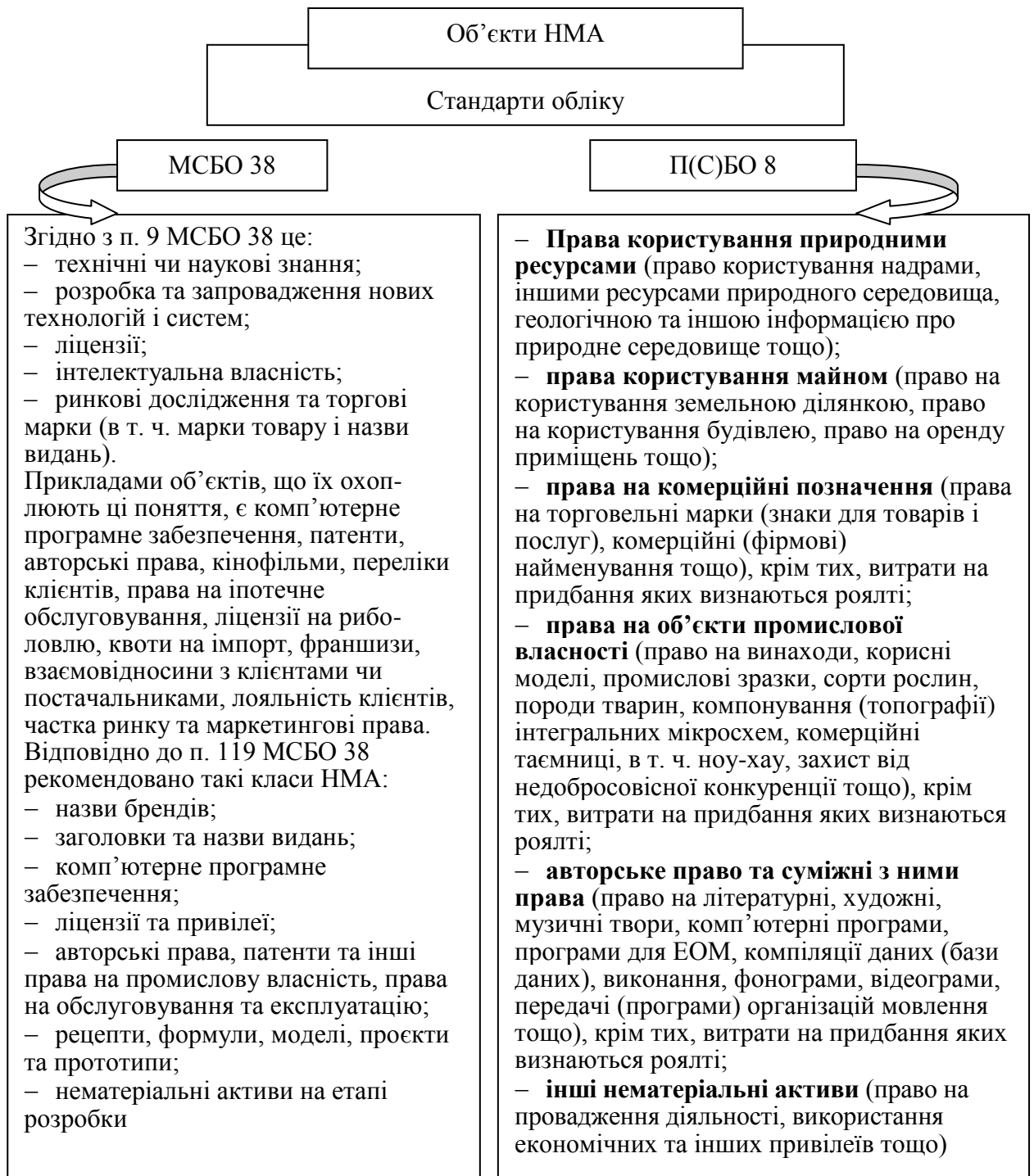


Рис. 2.3. Об'єкти НМА за МСБО 38 і П(С)БО 8

Джерело: складено автором на основі [189; 230].

Необхідно зауважити, що в Standards RICS (VPGA 4) у п. 2.9 визначено також поняття «персональний (особистий) гудвіл (поточного оператора)» як величину прибутку, що генерується над ринковими очікуваннями, які будуть

погашені при продажі торговельної власності разом із фінансовими факторами, пов'язаними конкретно з поточним оператором бізнесу, як наприклад, оподаткування, амортизаційна політика, витрати на позики та капітал, вкладений у бізнес [407, с. 104]. У п. 20.6 МСО 210 «Нематеріальні активи» персональний (особистий) гудвіл характеризується як такий, що не передається третім особам.

Наведене свідчить, що підходи до визначення сутності персонального (особистого) гудвілу по-різному обґрунтовуються в EVS TEGoVA, Standards RICS і IAS 210. Виникнення персонального гудвілу можливе при продажі бізнесу і він не є тією категорією, що відображається в обліку. Загалом за міжнародними та європейськими стандартами оцінки гудвіл належить до складу нематеріальних активів. Натомість МСБО 38 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» – він не визнається НМА, а регулюється МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» і П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Згідно з п. 49 МСБО 38, внутрішньо генерований гудвіл не слід визнавати як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (тобто не вважається відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю [189, с. 8].

В EVS TEGoVA в групі ідентифікованих НМА виокремлена група «інформаційні ресурси», що охоплює системи, процедури, обстеження, прогнози, розрахункові оцінки, перелік клієнтів, технічні дані. В європейських стандартах також ідеться про НМА на стадії розробки. Ця категорія також обґрунтована як дослідження на стадії розробки в Standards RICS і в МСБО 38.

В МСБО 38 щодо внутрішньо генерованих нематеріальних активів наголошено, недоречність визнання будь-якого НМА, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проєкту). НМА, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу

розробки внутрішнього проекту), слід визнавати тільки в тому разі, якщо суб'єкт господарювання може це довести відповідно до вимог, зазначених у цьому стандарті [189].

У п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що НМА, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за відповідних умов, визначених у цьому пункті. Однак відмінність між міжнародними та європейськими стандартами щодо П(С)БО 8 полягає тому, що за першими НМА може бути об'єктом оцінки ще на стадії або в процесі розробки, а відповідно до вітчизняних – отриманий в результаті розробки.

В EVS TEGoVA на відміну від усіх досліджуваних стандартів, до групи «інші НМА бізнесу» зараховано такі об'єкти, як технічні бібліотеки, сховища газет, навчений і зібраний разом трудовий потенціал.

В МСО 210 «Нематеріальні активи» у п. 20.8 користь від навченого і зібраного разом трудового потенціалу (але не будь-якої інтелектуальної особи, а як матеріальний результат діяльності представників цього трудового потенціалу) визначено як елемент до складу гудвілу. Об'єкт «навчений і зібраний разом трудовий потенціал» розкрито в п. 15 МСБО 38 як «група кваліфікованих працівників». Водночас у цьому стандарті наголошено, що суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від їхнього навчання, щоб вважати ці об'єкти такими, що відповідають визначенню нематеріального активу [189]. З тієї ж причини малоймовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, крім випадків, коли їхнє використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід захищені юридичними правами та якщо вони при цьому відповідають іншим складовим цього поняття [189]. Можна зробити висновок, що зарахувати групу кваліфікованих працівників до НМА проблематично. Проте, при оцінюванні бізнесу також необхідно оцінити НМА «група кваліфікованих працівників», оскільки у

сучасному економічному середовищі цей вид інтелектуального капіталу базується на використанні спеціальних знань, навичок, досвіду, таланту, креативного способу мислення таких кваліфікованих працівників (технологів, інженерів, бухгалтерів, конструкторів, дизайнерів, програмістів), що може суттєво вплинути на вартість бізнесу.

У НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», на відміну від МСО 210, Standards RICS, EVS TEGoVA, МСБО 38 і П(С)БО 8, визначено як об'єкт НМА раціоналізаторські пропозиції та географічні зазначення. Об'єкти прав інтелектуальної власності, наведені в цьому стандарті, аналогічні до об'єктів, зазначених у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» також вказано, на можливість існування й інших об'єктів, які згідно із законодавством належать до об'єктів права інтелектуальної власності. Це припущення загалом розширює сферу об'єктів оцінювання прав інтелектуальної власності.

Досліджуючи структуру НМА, наведену в МСБО 38 «Нематеріальні активи», і порівнюючи її з міжнародними, європейськими і вітчизняними стандартами, виявлено певні відмінності. В МСБО 38 такі об'єкти НМА, як заголовки та назви видань, в Standards RICS визначено як газетні заголовки. Рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи як об'єкти НМА не розглядаються в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». Водночас вони обґрунтовані в МСО 210 «Нематеріальні активи», а також в МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Порівнявши НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», з'ясовано, аналогічність виокремлення об'єктів інтелектуальної власності. В НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» йдеться про раціоналізаторські пропозиції та географічні зазначення. З огляду на це постає питання, якими вітчизняними стандартами регулюється оцінювання таких груп НМА, які не є об'єктами інтелектуальної власності, але зазначені у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а

саме: права користування природними ресурсами, права користування майном, інші нематеріальні активи.

Проведене дослідження вказує на різні підходи до виокремлення об'єктів НМА та інтелектуальної власності (ІВ).

У МСБО 38 об'єкти НМА визначено у двох частинах стандарту. Їхнє групування не вдале, оскільки окремі з наведених об'єктів дублюються в пп. 9 і 119 (рис. 2.3). Для покращення обліку й оцінювання НМА їх необхідно згрупувати в одному пункті МСБО 38 і для кожної групи навести відповідні приклади.

Як вже зазначалося, питання щодо виявлення активів, які мають невідчутну природу і впливають на ринкову вартість компанії, висвітлювалися в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних економістів. На даний час вони все ще залишаються актуальними, особливо в частині обліку, оцінювання й управління об'єктами НМА, які збільшують вартість компанії, але не відображаються у фінансовому обліку і звітності.

Необхідно також чітко визначитись, який саме об'єкт підлягає оцінці та з якою метою її проводять. Відмінності у визначенні НМА, можуть вплинути на відхилення у вартісних оцінках НМА. Вартісна оцінка НМА не є об'єктивною величиною. Вона містить елемент невизначеності, на яку впливає специфічна природа цього виду активу, слабкий розвиток ринків НМА, рівень компетентності оцінювачів (досвід, кваліфікація), а також їхнє судження на основі врахування різних факторів і застосування відповідних методів оцінювання. За природою НМА можуть бути більш подібними, ніж ідентичними.

Виявлення об'єктів НМА, які не передбачені в облікових стандартах, але існують у компанії, дасть змогу встановити приховані резерви її діяльності. Вартісне оцінювання виявленої частини нематеріальних активів є важливою складовою управління вартістю НМА, що має проводитися з метою визначення достовірної вартості компанії загалом. З метою

удосконалення управління нематеріальними активами необхідно виокремити такі об'єкти НМА, що не відображені у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», але які мають оцінюватися компанією: 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, проєкти, 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.

Новим видом угод у вітчизняному бізнесі слід вважати договори про відмову від конкуренції. За міжнародними та європейськими стандартами оцінки такі угоди вважаються НМА, хоча у міжнародних і національних стандартах обліку вони не виокремлені.

Договір про уникнення конкуренції (угода про відмову від конкуренції) – це договір, що укладається між працедавцем і службовцем, який обмежує останнього від діяльності в будь-якому подібному виді бізнесу на певний проміжок часу після припинення трудових відносин, а також може містити й інші умови.

Одним із варіантів угоди про відмову від конкуренції може бути угода про купівлю компанії, де зазначатиметься, що протягом певного періоду з моменту набуття чинності угоди продавець зобов'язується утримуватися від будь-якої конкуренції з компанією, що поглинається [307, с. 80].

Варто також виокремити договір про конфіденційність, що укладається між двома сторонами, в якому вони погоджуються на захист конфіденційної інформації, що розкривається під час здійснення підприємницької діяльності. Ці два види договорів необхідно зарахувати до НМА у вітчизняній практиці.

Вони відіграють важливу роль за зростаючої конкуренції у сферах інновацій і високих технологій. Їхнє застосування дає змогу компаніям зберегти значні конкурентні переваги протягом певного періоду, приховуючи свої ідеї, що має вплив на їхній дохід і сприяє зростанню вартості компанії.

Сутність договорів франчайзингу полягає у тому, що покупець франшизи отримує від її продавця право використовувати торговельну марку та його бізнес-систему. Поняття «франчайзинг» у вітчизняному законодавстві трактується як комерційна концесія. У вітчизняній практиці це вважається договором комерційної концесії. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», договір франчайзингу належить до інших НМА (право на використання економічних та інших привілеїв). У методичних рекомендаціях не наведено порядок обліку договору франчайзингу, тому існують різні підходи до відображення в обліку операцій, пов'язаних із франчайзингом. Існують рекомендації, які вказують на необов'язковість створення НМА, а суму роялті пропонують списувати на витрати. Логічно обрати підхід, за яким слід обліковувати договори франчайзингу на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи».

З метою ефективного управління нематеріальними активами виникає необхідність проведення оцінювання договорів для встановлення об'єктивної вартості НМА, якими володіє підприємство, для прийняття подальших управлінських рішень.

Розглянувши методичні підходи до оцінки НМА, встановлено, що аналогічно до МСО 210 «Нематеріальні активи» (2017 р.) та НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» для експертної оцінки майнових прав інтелектуальної власності застосовується витратний, дохідний і порівняльний підходи (ринковий).

Сутність доходного підходу полягає в тому, що вартість нематеріального активу визначається на основі приведеної вартості доходів,

грошових потоків або економії на витратах, що виникає від використання НМА.

Витратний підхід переважно використовується для внутрішньо створених НМА, які не мають ідентифікованих джерел доходу. За застосування цього підходу розраховуються витрати на заміщення аналогічних активів або послуг, які мають порівняний потенціал або корисність.

Порівняльний підхід забезпечує визначення вартості НМА на основі ринкових даних, наприклад, (ціни) пропозиції або попиту в угодах з ідентичними або схожими активами [188].

Міжнародними стандартами оцінки – 2017 рекомендовано також використовувати ширше коло методів, але безпосередньо для оцінювання НМА виокремлено методи, які схематично проілюстровано на рис. 2.4.

Як видно, у МСО 210 «Нематеріальні активи» дохідний підхід до оцінювання НМА базується на п'яти методах.

Метод надлишкового доходу дає змогу оцінити вартість НМА як теперішню вартість грошових потоків, що є предметом НМА після вилучення частки грошових потоків, що належать до інших активів, необхідних для генерування грошових потоків («внесені активи»). Метод часто використовується для оцінювання, якщо передбачена вимога до покупця розподілити загальну ціну, сплачену за бізнес, між матеріальними активами, визначеними НМА та гудвілом.

Метод багаторазового надлишкового доходу (multi-period excess earnings method (МРЕЕМ)) базується на використанні декількох періодів прогнозованих грошових потоків і вважається найпоширенішим серед методів надлишкового доходу.

Метод одноперіодного надлишкового доходу (single-period excess earnings method) застосовується з використанням єдиного періоду прогнозованих грошових потоків.

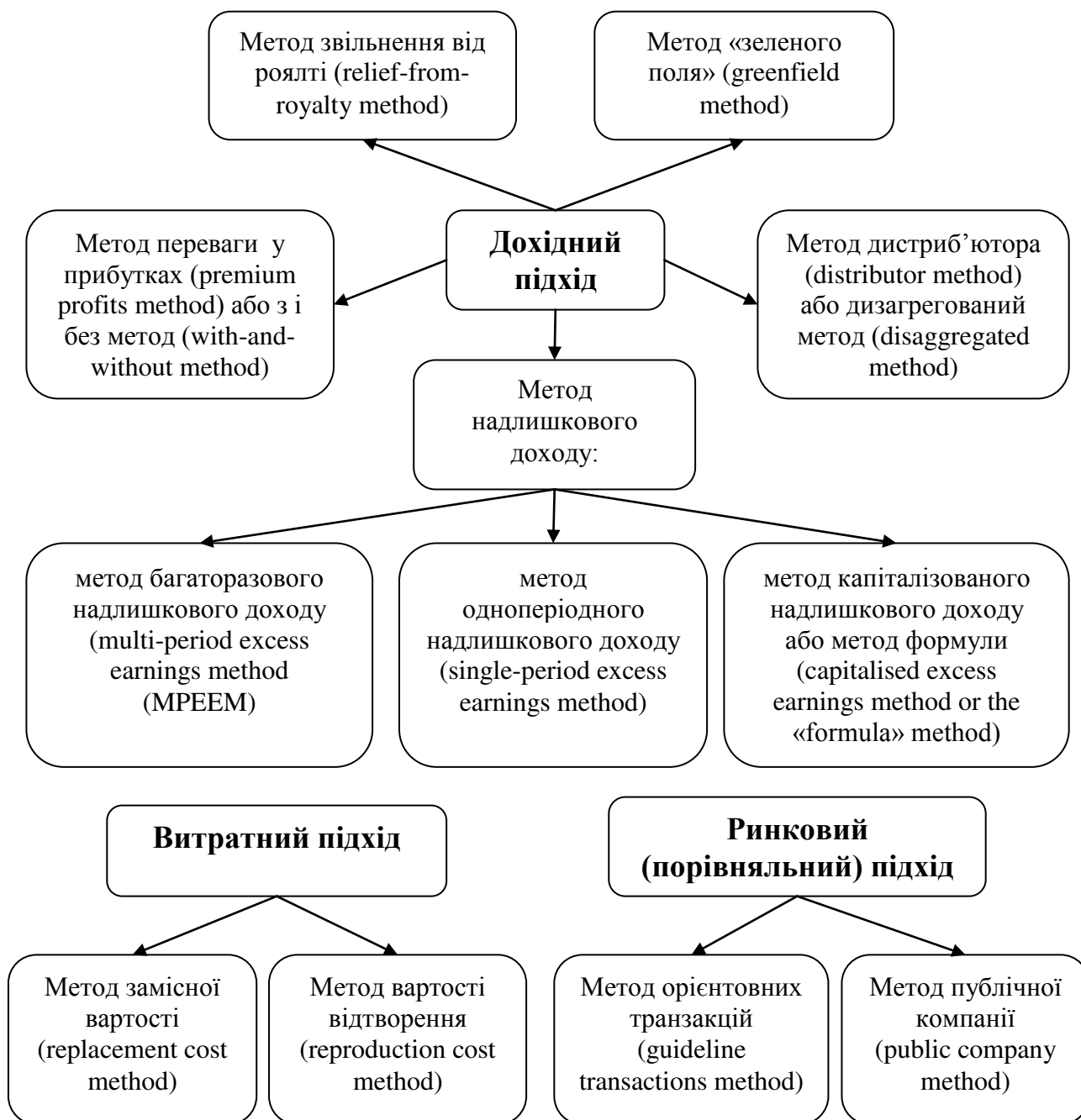


Рис. 2.4. Методичні підходи і методи оцінювання НМА відповідно до МСО 210 «Нематеріальні активи» (2017 р.)

Джерело: узагальнено автором на основі [188].

Метод капіталізованого надлишкового доходу або метод формули (capitalised excess earnings method or the «formula» method) застосовується з використанням капіталізації єдиного періоду прогнозованих грошових

потоків. Цей метод серед методів надлишкового доходу поширений досить обмежено.

На основі *методу звільнення від роялті (relief-from-royalty method)* вартість НМА визначається через обсяг гіпотетичних виплат роялті, які будуть збережені через володіння активом, порівняно з ліцензуванням НМА від третьої сторони. Концептуально цей метод може також розглядатися як метод дисконтованого грошового потоку, що застосовується до грошових потоків, які власник НМА може отримати через ліцензування НМА третім особам.

Під час застосування *методу переваги у прибутках (premium profits method)* або *з і без метод (with-and-without method)* передбачається, що вартість НМА буде розраховуватися через порівняння двох сценаріїв: того, за яким підприємство використовує предмет НМА, і того, за яким суб'єкт господарювання не використовує предмет НМА (але всі інші фактори зберігаються постійними).

За методом «зеленого поля» (greenfield method) вартість НМА визначається з використанням прогнозів грошових потоків, які припускають, що єдиним активом підприємства на дату оцінювання є нематеріальний предмет. Усі інші матеріальні та нематеріальні активи мають бути куплені, побудовані або орендовані.

Метод дистриб'ютора (distributor method) або *дизагрегований метод (disaggregated method)* використовується для оцінювання НМА, пов'язаних із клієнтом. Цей метод полягає в тому, що підприємства мають отримувати прибутки, пов'язані з кожною своєю функцією. Оскільки дистриб'ютори виконують лише функції, пов'язані з розподілом продукції клієнтам, а не розвитком інтелектуальної власності або виробництвом, інформація про прибутки, отримані дистриб'юторами, використовується для оцінювання надлишкових надходжень, що відносяться до НМА, пов'язаних із клієнтом.

Основні методи дохідного підходу, зазначені в МСО 210 «Нематеріальні активи», рекомендовані для оцінки таких НМА:

- технології;
- НМА, пов'язаних з клієнтом (наприклад, заборгованість, контракти, відносини);
- торгових назв / торгових марок / брендів;
- ліцензій на експлуатацію (наприклад, угоди про франчайзинг, ліцензії на ігри, спектр (діапазон) мовлення);
- неконкурентних угод.

Витратний підхід до оцінювання НМА базується на двох методах.

При застосуванні *методу замісної вартості (replacement cost method)* припускається, що учасник не платить за актив більше, ніж витрати, які були б здійснені, для заміни на актив порівнянної корисності або функціональності.

Метод вартості відтворення (reproduction cost method) дає змогу визначити вартість об'єкта через розрахунок вартості відтворення копії активу і забезпечує розрахунок всіх витрат, що будуть здійснені типовим учасником, який прагне створити точну копію об'єкта. Слід визначитись, з ймовірністю знецінення, пов'язаного з предметом; відняти загальне знецінення від загальних витрат, для отримання значення для предмета, що підлягає оцінюванню.

До нематеріальних активів рекомендованих для оцінки за витратним підходом віднесено:

- придбане програмне забезпечення третіх сторін;
- внутрішньо розроблене та внутрішньо використовуване неринкове програмне забезпечення;
- навчений і зібраний разом трудовий потенціал.

За МСО 210 «Нематеріальні активи» ринковий (порівняльний) дохідний підхід до оцінювання НМА також базується на двох методах.

За методом орієнтовних транзакцій (*guideline transactions method*) встановлюється вартість НМА на основі ринкових даних, наприклад, пропозиції (ціни) або попиту в угодах з ідентичними або подібними активами.

За цим методом рекомендовано оцінювати такі НМА:

- а) спектр (діапазон) мовлення;
- б) доменні імена в Інтернеті;
- в) медальйони (дозвіл) на таксі.

Метод публічної компанії (*public company method*) дає змогу врахувати, що за рідкісних обставин, цінний папір, достатньо схожий на НМА суб'єкта, може публічно торгуватися, що дає змогу використовувати метод публічної компанії. Прикладом таких цінних паперів є права умовної вартості (ПУВ), пов'язані з ефективністю конкретного продукту або технології.

На рисунку 2.5 схематично наведено методичні підходи і методи оцінювання майнових прав інтелектуальної власності відповідно до НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності».

Порівняльна інформація МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» свідчить, що найбільші відмінності наявні в методах оцінювання, які розкриті в частині дохідного підходу.

В МСО 210 «Нематеріальні активи», на відміну від НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», ширше представлені варіанти методів дохідного підходу. В цьому стандарті метод надлишкового доходу розкривається через прогнозування грошових потоків за один період, або з використанням грошових потоків за кілька періодів. МСО 210 «Нематеріальні активи» при застосуванні дохідного підходу рекомендовано використовувати метод звільнення від роялті, а в НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» – метод роялті.

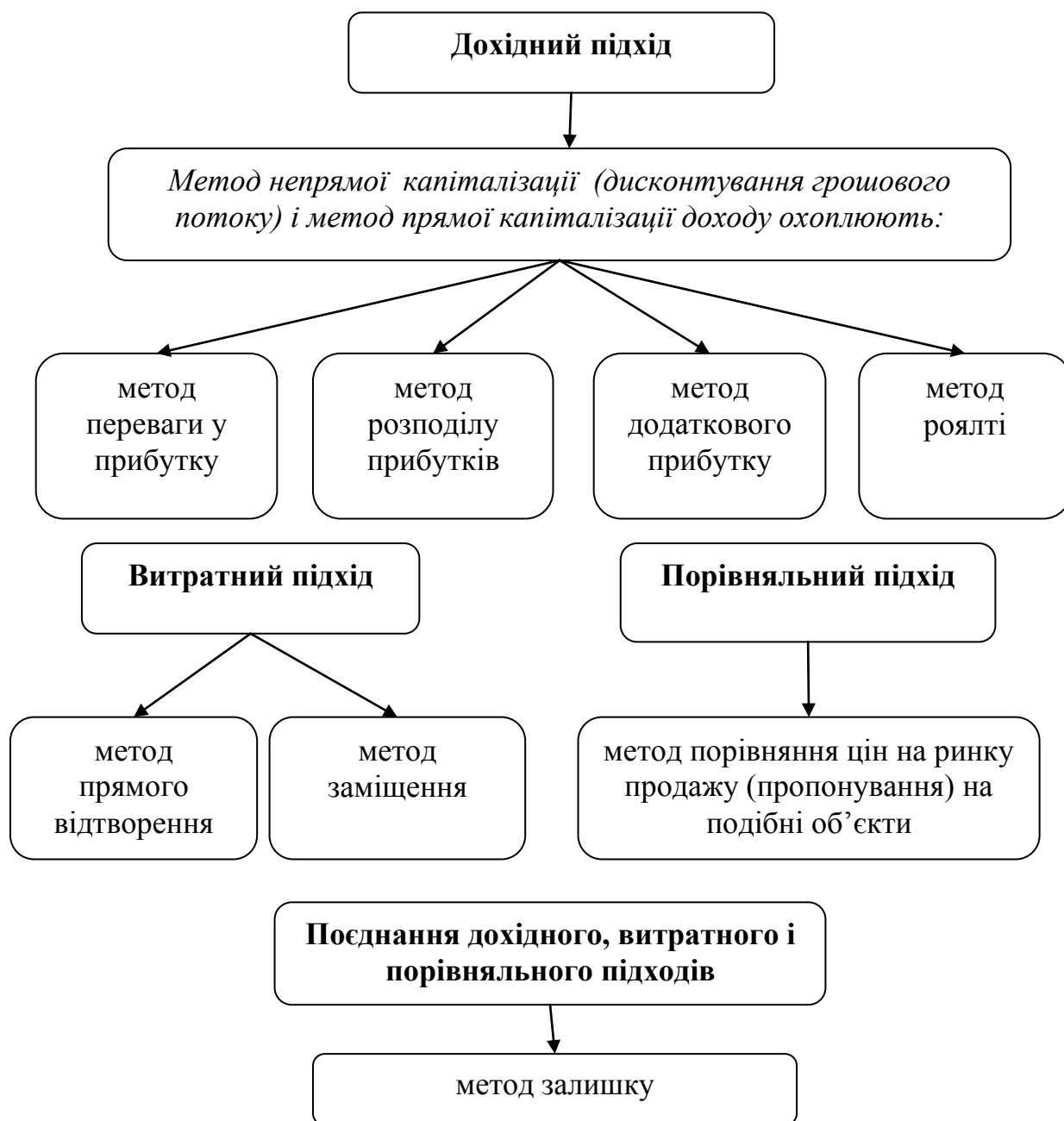


Рис. 2.5. Методичні підходи і методи оцінювання майнових прав інтелектуальної власності відповідно до НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»

Джерело: узагальнено на основі [243].

Методичні підходи і методи оцінювання майнових прав інтелектуальної власності відповідно до НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» згруповано в таблицях 2.7., 2.8, 2.9.

Таблиця 2.7

Дохідний підхід оцінювання і його методи за НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»

Підходи до оцінювання	Основні методи оцінювання	Порядок застосування основних і допоміжних методів оцінювання та оціночних процедур
1	2	3
Дохідний	<i>Метод непрямої капіталізації (дисконтування грошового потоку) і метод прямої капіталізації доходу охоплюють:</i>	
	- метод переваги у прибутку;	Застосовується через оцінювання за станом на одну дату ЦМК суб'єкта права інтелектуальної власності та цього комплексу, відповідно до припущення про відсутність у його складі майнових прав інтелектуальної власності. Вартість майнових прав інтелектуальної власності дорівнює різниці у вартості цілісних майнових комплексів (відповідно до п. 12 НС 4)
	- метод розподілу прибутків;	Полягає у виділенні тієї частини прибутку, що отримана в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності, із загальної суми прибутку суб'єкта права інтелектуальної власності з подальшим переведенням такої частини прибутку у вартість майнових прав інтелектуальної власності (відповідно до п. 13 НС 4)
	- метод додаткового прибутку;	Передбачає пряму капіталізацію додаткового прибутку, який може отримувати суб'єкт права інтелектуальної власності в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності понад середній прибуток, який отримують подібні суб'єкти, що не мають переваги володіння такими майновими правами (відповідно до п. 14 НС 4)
	- метод роялті	Полягає у визначенні суми дисконтованих доходів від ліцензійних платежів. Ставка роялті визначається на підставі результатів аналізу ринку подібних об'єктів права інтелектуальної власності, за використання яких сплачується роялті (відповідно до п. 15 НС 4)

Джерело: узагальнено на основі [243].

У МСО 210 «Нематеріальні активи» розглядається метод «зеленого поля» і метод дистриб'ютора, на відміну від НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». Водночас у НС 4 додатково розкрито методи розподілу прибутків і метод додаткового прибутку.

Таблиця 2.8

Витратний підхід оцінювання і його методи за НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»

Підходи до оцінювання	Основні методи оцінювання	Порядок застосування основних і допоміжних методів оцінювання та оціночних процедур
1	2	3
Витратний	– метод прямого відтворення;	Ґрунтується на визначенні поточної вартості витрат, пов'язаних із створенням (розробленням) або придбанням на дату оцінювання майнових прав інтелектуальної власності, які оцінюються, приведенням об'єкта права інтелектуальної власності в стан, що забезпечує його найбільш ефективне використання, з урахуванням витрат на правову охорону, маркетингові дослідження, рекламу тощо, а також розмір прибутку суб'єкта господарювання, який створив (розробив) такий об'єкт (відповідно до п. 19 НС 4)
	– метод заміщення;	Вартість заміщення визначається на підставі інформації про поточну вартість витрат за станом на дату оцінювання на створення (розроблення) або придбання, приведення об'єкта права інтелектуальної власності, подібного до об'єкта права інтелектуальної власності, майнові права на який оцінюються і який за своїми споживчими, функціональними, економічними показниками може бути йому рівноцінною заміною, в такий стан, що забезпечує його найбільш ефективне використання, а також інформації про витрати, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень і рекламою подібного об'єкта, та про розмір прибутку суб'єкта господарювання, який створив (розробив) подібний об'єкт (відповідно до п. 20 НС 4)
		Метод строку життя застосовується для визначення зносу. Поточна вартість витрат зменшується на величину зносу (знецінення) майнових прав інтелектуальної власності, яка визначається залежно від залишкового строку корисного використання об'єкта оцінки методом строку життя (відповідно до п. 21 НС 4)

Джерело: узагальнено на основі [243].

Щодо витратного підходу в МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» наведені аналогічні методи (вартості відтворення і прямого відтворення), які відрізняються між

собою. За застосування першого методу витрати розраховують через відтворення копії активу, а за другого варто урахувувати, що вони пов'язані зі створенням (розробленням) або придбанням на дату оцінювання майнових прав інтелектуальної власності.

Таблиця 2.9

**Порівняльний і поєднувальний підхід оцінювання за НС № 4
«Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»**

Підходи до оцінювання	Основні методи оцінювання	Порядок застосування основних і допоміжних методів оцінювання та оціночних процедур
1	2	3
Порівняльний	метод порівняння цін на ринку продажу (пропонування) на подібні об'єкти	Застосовується за наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку подібних об'єктів та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти. У разі застосування порівняльного підходу до оцінки майнових прав інтелектуальної власності подібність об'єктів визначається з урахуванням їхнього виду, галузі (сфери) застосування, економічних, функціональних та інших характеристик (відповідно до п. 22 НС 4)
Поєднання дохідного, витратного і порівняльного підходів	метод залишку	Порядок оціночних процедур (відпов. до п. 23 НС 4): – визначення загальної вартості всіх необоротних активів шляхом обчислення ринкової вартості ЦМК; – визначення вартості кожного з об'єктів у матеріальній формі; – визначення загальної вартості необоротних активів як суми вартості активів (відповідно до абз. 3 НС 4); – визначення різниці між вартістю всіх необоротних активів, що розраховані шляхом визначення ринкової вартості ЦМК (абз. 2 НС 4), та загальною вартістю необоротних активів у матеріальній формі, обчислених відповідно до абз. 3 НС 4

Джерело: узагальнено на основі [243].

Ринковий (порівняльний) підхід у МСО 210 «Нематеріальні активи» додатково включає метод публічної компанії, що може застосовуватися до цінних паперів на основі прав умовної вартості.

Решта методів, які наведено в МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», є аналогічними і рекомендовані до застосування у міжнародній і вітчизняній практиці. Розбіжності між МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» стосуються наведених вище назв методів та їхньої інтерпретації, що пов'язано з неточностями перекладу.

Загалом, порівнюючи міжнародні та вітчизняні нормативні документи з експертної і бухгалтерської оцінки нематеріальних активів, встановлено різні підходи до виокремлення об'єктів НМА, що породжує певні ускладнення і непорозуміння у використанні методів оцінювання цих активів. У міжнародних стандартах передбачена більша кількість таких методів через ширше коло об'єктів НМА, які підлягають оцінюванню. Об'єкти оцінювання НМА прямо пов'язані з методами і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства. Виокремлення об'єктів НМА, які не передбачені в облікових стандартах, але існують у компанії, дає змогу встановити приховані резерви її діяльності.

У п. 2.4. Методики оцінки майнових прав інтелектуальної власності № 740 зазначено, що оцінювач має право самостійно визначати доцільність застосування в межах кожного з методичних підходів того чи іншого методу оцінювання. Крім цього, відповідно до вимог методики необхідно враховувати: об'єкт, що підлягає оцінці; мету оцінки; наявність активних ринків для такого виду НМА; рівень компетентності оцінювача.

У міжнародних і вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО 38 і П(С)БО 8) наведено види оцінювання НМА, які розкрито з урахуванням шляхів їхнього надходження на підприємство (табл. 2.1, 2.2).

За даними табл. 2.1, 2.2 видно, що за МСБО 38 «Нематеріальні активи» визначено такі види оцінки НМА: за собівартістю, за справедливою вартістю, за балансовою вартістю, за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

передбачено такі види вартісної оцінки об'єктів НМА: первісна, справедлива, залишкова та переоцінена. В цих стандартах наявні окремі відмінності в частині оцінки НМА. До прикладу, у МСБО 38 «Нематеріальні активи» не наводиться порядок оцінки НМА при внесенні їх у статутний капітал суб'єкта господарювання; в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вживається поняття «переоцінена вартість», а в МСБО 38 «Нематеріальні активи» акцентується увага на тому, що оцінку НМА після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або переоцінки.

Як зазначалось вище за МСБО 38 «Нематеріальні активи» можна обрати найбільш доцільний механізм переоцінювання НМА (індексний метод або згортання амортизації (п. 80 а) та балансової вартості активу (п. 80 б)). Застосування індексного методу також розкрито в п. 21 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Метод балансової вартості активу не відображено в П(С)БО 8, тому він не застосовується у вітчизняній практиці. В МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8, ідеться про оцінку НМА, придбаних через державний грант, які можуть оцінюватися за справедливою вартістю або за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо зараховуються до підготовки активу.

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», на відміну від МСБО 38 «Нематеріальні активи», не використовується поняття «внутрішньо генерований гудвіл», який не визнається як НМА. В П(С)БО 8 наведено перелік об'єктів, які загалом не ідентифікуються як НМА, а їх вартість слід списувати на витрати. Щодо внутрішньо генерованих НМА наявні певні відмінності у МСБО 38 і П(С)БО 8. Зокрема, в МСБО 38 об'єктом оцінювання нематеріальних активів може бути НМА, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проєкту), а відповідно до П(С)БО 8 – отриманий тільки в результаті розробки.

Отже, в МСБО 38 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» потрібно усунути наявні розбіжності щодо оцінки нематеріальних

активів, придбаних в процесі державного гранта, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів їхнього переоцінювання НМА.

2.4. Обґрунтування концепції облікової політики нематеріальних активів

Обрана облікова політика впливає на конкурентоспроможність підприємства, оперативність проведення господарських операцій, своєчасність передання інформації, ефективність прийнятих управлінських рішень, зокрема щодо НМА. З огляду на це сьогодні виникає нагальна потреба у розробці та впровадженні на вітчизняних підприємствах ефективної та раціональної облікової політики, спрямованої на вибір дієвих методичних прийомів, способів і процедур обліку, оподаткування, контролю НМА. Виокремлення і систематизація основних принципів, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики в частині НМА, є основою ефективного функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, що загалом має загальносуспільне значення.

Поняття «облікова політика» запроваджено в науковий обіг на міжнародному рівні в 1973 р. у МСБО 1 «Розкриття облікової політики». Відповідно до п. 5 М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [190].

У вітчизняній практиці сутність поняття «облікова політика» регламентована Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і розкривається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [202].

З наведеного вище доходимо висновку, що визначена за вітчизняними стандартами облікова політика поширюється на ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, а за М(С)БО – лише на складання та подання фінансової звітності.

У п. 1.3 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства зазначено, що у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами передбачено більш ніж один їхній варіант, а також попередні оцінки, які використовуються суб'єктом господарювання з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до цього розпорядчого документа включати недоцільно [182].

Слід зауважити, що в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства розкриті основні положення в частині складових облікової політики бухгалтерського (фінансового) обліку. Про податкові розрахунки у п. 2.21, у якому висвітлюється питання періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань. Однак питання формування облікової політики внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в цьому документі взагалі не розкривається. Необхідно зазначити, що, по-перше, не кожне підприємство веде управлінський облік, а по-друге, у кожного суб'єкта господарювання виробився власний підхід до його ведення, тобто свої методи, процедури, звітність, які можуть бути унікальними. З огляду на це доречно зупинитися на основних положеннях управлінського обліку, що відображаються в наказі про облікову політику підприємства.

На думку М. С. Пушкаря і М.Т. Щирби, облікову політику підприємства слід спрямовувати на розкриття положень фінансового, управлінського та стратегічного обліку [260, с. 114–168].

П. Є. Житний вважає, що облікова політика суб'єкта господарювання призначена розкривати бухгалтерський (фінансовий), внутрішньо-господарський (управлінський), податковий облік [82, с. 263].

На думку В. М. Клевець, облікова політика має регулювати організаційно-методологічні засади фінансового, управлінського та податкового обліку, сприяти формуванню достовірної звітності та здійсненню контролю за їх відображенням в обліковій діяльності підприємства з дотриманням вимог національних стандартів обліку, інших нормативно-правових актів держави та податкового законодавства України [120, с. 2].

Погодимось з наведеними вище трактуваннями науковців, що облікова політика підприємства має охоплювати не тільки альтернативні аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, а й висвітлювати основні питання і варіанти управлінського обліку та порядку здійснення податкових розрахунків.

У розділі IV п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що підприємству слід розкривати обрану облікову політику через опис: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності.

На початковому етапі формування облікової політики важливо виокремити головні принципи і фактори, для їх врахування у цьому процесі.

Принцип (лат. «*principium*» – «основа, першооснова») – це першооснова, головна ідея, основне правило поведінки. У логічному значенні принцип є центральним поняттям, основою системи, що являє собою узагальнення і поширення будь-якого положення на всі явища тієї сфери, із якої даний принцип абстрагований [304, с. 294].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», принцип бухгалтерського обліку трактується як правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їхніх результатів у фінансовій звітності [88].

Ф. Ф. Бутинець, принципи бухгалтерського обліку визначає основними, базовими положеннями облікової політики підприємства, тобто те, на основі чого будується політика [211, с. 52]. Це підтверджує, що принципи бухгалтерського обліку тісно взаємопов'язані з положеннями облікової політики.

Отже, принципами бухгалтерського обліку вважаються базові, центральні положення, які охоплюють, впливаючи один на одного, всі елементи системи бухгалтерського обліку, включаючи облікову політику і фінансову звітність.

Як стверджує Я. В. Соколов, перша спроба сформулювати принципи обліку зроблена в США у 1936 р., коли Американська асоціація бухгалтерів (ААБ) розробила перші стандарти обліку. Відтоді у США і за їхнім прикладом в інших країнах (переважно англомовних) ведеться цілеспрямована діяльність щодо створення бухгалтерських стандартів, які є відображенням розвитку певних принципів, що становлять початок і основу «живого обліку» загалом. Кожен дослідник сучасності конструює власну систему принципів. Багато хто з науковців повторюються у багатьох випадках, але у кожного з них є певні особливі принципи [287, с. 18]. Вчений наводить такі основні принципи: майнова відокремленість; безперервність діяльності; послідовність облікової політики; тимчасова визначеність фактів господарського життя; повнота висвітлення бухгалтерської інформації; своєчасність відображення фактів господарського життя; принцип обачності; пріоритет змісту над формою; принцип несуперечності; раціональність ведення бухгалтерського обліку. В інших працях Я. В. Соколов доводить, що принципи не є сталими, раз і назавжди визначеними, вони можуть змінюватися за складом, ступенем важливості.

Відповідно В. В. Сопко, зауважує, що облік господарської діяльності на підприємствах в усіх країнах з ринковою економікою здійснюється за різними принципами, причому в кожній країні ці принципи (їх понад 20) формувалися

історично. Істотні відмінності між ними, на його думку, зумовлені специфічними рисами тієї чи іншої держави [289, с. 45]. Вчений виокремив такі найважливіші принципи побудови бухгалтерського обліку загальноприйнятні світовою обліковою спільнотою: двоїстості; вартісного вимірювання (грошової оцінки); доказовості; рахунку; суцільності; безперервності (історизму); одиниці обліку (відокремлення засновника від підприємства); періодичності (принцип облікового періоду); нарахування; реєстрації доходу; співвідношення [289, с. 45–50].

По суті В. В. Сопко визначив такі основні принципи: двоїстості, принцип доказовості та принцип рахунку, які в теорії бухгалтерського обліку розкриваються через елементи методу бухгалтерського обліку (подвійний запис, документування, рахунки). До принципів бухгалтерського обліку в частині відображення доходів і видатків, які пов'язані між собою В. В. Сопко відносить принцип нарахування, принцип реєстрації доходу, принцип співвідношення. Принцип реєстрації доходу реалізується через формування суми доходу від продажу товарів, надання послуг, виконання робіт. Протягом фінансового року на підприємстві має використовуватися обраний самостійно та зафіксований у наказі про облікову політику метод обліку моменту реалізації: за відвантаженням продукції чи за надходженням грошей на розрахунковий рахунок [289, с. 50]. Принцип співвідношення визначає вибір періоду для реєстрації видатків та доходів [289, с. 50].

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда, до основних принципів, які є «фундаментами обліку», віднесли такі: господарюючої одиниці; діючого підприємства; періодичності; консерватизму; грошового вимірника [306, с. 100].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними принципами бухгалтерського обліку, на основі яких формується облікова політика підприємства (у т. ч. у частині НМА), визначено: повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність;

нарахування; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника [238].

Принципи бухгалтерського обліку, наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», також відображаються в працях вищеназваних науковців. Дослідники наголошують на таких принципах: автономності (господарюючої одиниці) [306, с. 100], повного висвітлення (повноти відображення бухгалтерської інформації [287, с. 18] або суцільності) [289, с. 45], грошового вимірника (вартісного вимірювання) [289, с. 45], безперервності (безперервної діяльності) [287, с. 18], нарахування (тимчасової визначеності фактів господарського життя) [287, с. 18].

До принципів, які рідко виокремлюють науковці, слід зарахувати такі: своєчасності відображення фактів господарського життя, несуперечності, раціональності ведення бухгалтерського обліку [287, с. 18]; реєстрації доходу, співвідношення [287, с. 45]; діючого підприємства [306, с. 100].

Глибокий аналіз підходів науковців стосовно принципів свідчить про необхідність у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», до переліку принципів, додати принцип обачності (консерватизму) [306, с. 100]. Його сутність було викладено у попередніх редакціях цього законодавчого акта, а також детально розкрито в працях Я. В. Соколова, Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди [287; 306]. Загалом принцип обачності стосується застосування у бухгалтерському обліку методів оцінювання, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. На сьогодні гостро постало питання стосовно оцінки НМА, що супроводжується певними труднощами, особливо в умовах переходу на М(С)ФЗ. З огляду на це випадки необґрунтованого зарахування до фінансової звітності деяких НМА. Наприклад, це стосується внутрішньо генерованих НМА, що відображають у фінансовій звітності, які часто не відповідають критеріям визнання, що розкриті в МСБО 38 «Нематеріальні активи». У МСБО 38 і аналогічно в

П(С)БО 8 також зазначено, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або переоцінки. По суті суб'єкт господарювання самостійно визначає, яку з цих моделей доцільно обрати для облікової політики. Переоцінювання нематеріальних активів за справедливою вартістю може бути недієвим заходом, оскільки не всі ринки НМА мають активні продажі, відтак у багатьох випадках доцільно застосовувати модель собівартості. Застосування у цих випадках принципу обачності безпосередньо забезпечуватиме об'єктивність висвітлення показників фінансової звітності.

Обравши принципи бухгалтерського (фінансового) обліку, для їх враховування при формуванні облікової політики, доречно зупинитися на питаннях управлінського обліку НМА і розкриття його основних принципів. Управлінський облік НМА необхідний для потреб управління і забезпечення інформацією менеджерів підприємства. Він спрямований на формування деталізованої, об'єктивної та достовірної інформації про НМА як загалом по підприємству, так і щодо його окремих підрозділів як внутрішніх користувачів. Звітність, що формується за результатами управлінського обліку, визначається потребами менеджменту підприємства в частині управління НМА за різними рівнями деталізації та підрозділами суб'єкта господарювання. Слід акцентувати, що виокремлення принципів управлінського обліку взаємопов'язане з його функціями, елементами методу і основними завданнями. Основні функції управлінського обліку детально розкриті Л. В. Нападовською і пов'язані з такими функціями управління, як перспективне планування, поточне й оперативне планування, організація і мотивація, облік, контроль, аналіз [198, с. 179].

Основні елементи методу управлінського обліку достатньою мірою висвітлені у сучасній економічній літературі. В монографії З.-М. Задорожного згруповані елементи методу управлінського обліку, наведені в працях Ф. Ф. Бутинця, М. А. Вахрушиної, В. М. Добровського, В. Е. Керімова, В. С. Леня,

О. В. Лишиленка, представлено так: документація, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, індексний метод, факторний аналіз, кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів, бухгалтерський баланс, звітність, нормування, планування, контроль, аналіз, групування і перегрупування, елімінування, підсумковий, конструктивно-варіантний, інженерно-економічні розрахунки [93, с. 21]. Як видно, елементи методу управлінського обліку включають не тільки елементи методу бухгалтерського обліку, а й елементи методу інших дисциплін. Відповідно і принципи управлінського обліку НМА, на основі яких формується облікова політика, базуються на аналізі, прогнозуванні, плануванні та контролі.

При формуванні облікової політики щодо управлінського обліку НМА необхідно враховувати такі основні принципи (рис. 2.6).

Комплексність – базується на розгорнутому охопленні різнобічної інформації для повного врахування всіх необхідних (зовнішніх, внутрішніх) факторів, що дає змогу всебічно дослідити показники, в частині використання НМА у господарській діяльності, та встановити причинні залежності між ними.

Системність передбачає дослідження сукупності упорядкованих показників НМА через їх єдність і закономірно розташованих зв'язків між ними, які є складовою системи. Облікова політика НМА включає і інші елементи системи та виражає основну мету діяльності підприємства.

Принцип *коректності* полягає у застосуванні таких методик аналізу НМА, які будуть формуватись на основі достовірних інформаційних джерел про НМА. Це пов'язано із тим, що фінансова звітність багатьох підприємств не забезпечує аналітичних працівників об'єктивними даними про ці активи, тому для аналізу слід використовувати дані аналітичного обліку. Особливо це має значення при побудові факторних моделей, через невідображення НМА в обліку підприємств їх показник є незначним, тому сформований результат буде невірний. Також цей принцип розкривається через важливість

коректного оформлення і подання інформації про НМА за результатами аналітичної роботи.



Рис. 2.6. Основні принципи облікової політики щодо управлінського обліку НМА

Джерело: складено і доповнено автором на основі праць [94; 130; 198; 287; 289; 306; 390].

Застосування принципу *послідовності* необхідно для встановлення чіткого порядку черговості дій на кожному етапі аналітичної роботи з НМА та з узагальнення показників для переходу на наступний етап.

Оперативність характеризується швидкістю і чіткістю проведення обліково-аналітичної роботи, а також своєчасністю забезпечення менеджерів інформацією про НМА для управління і застосування коригуючих заходів.

Інтерпретованість уможливує обґрунтування допустимих меж показників НМА, що дає змогу швидко і правильно тлумачити результати обліково-аналітичної роботи.

Науковість полягає у безперервному зборі, переробці та аналізі науково-технічної, інноваційної, економічної інформації з метою побудови

такої облікової політики, яка сприятиме бажаному рівню розвитку суб'єкта господарювання на перспективу з зміцненням позицій його конкурентоспроможності, що супроводжується впровадженням сучасних інформаційних систем, комп'ютерної техніки і технології обробки інформації з урахуванням передового зарубіжного досвіду у цих сферах.

Правове забезпечення розкривається через ведення діяльності підприємства відповідно до положень вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів. Хоча ведення управлінського обліку законодавчо не регламентовано, він повинен здійснюватися в руслі чинного правового поля.

Ефективність підтверджується правильно побудованою обліковою політикою, що визначає найбільш ефективний варіант використання НМА, а також встановленням причинно-наслідкових зв'язків для виявлення випадків неефективного їхнього використання з метою покращення управління ними. Цей принцип також стосується дотримання відповідності витрат, необхідних для проведення обліково-аналітичної роботи на підприємстві, набутим вигодам від управлінського обліку НМА.

Релевантність визначається спрямуванням облікової політики в частині управлінського обліку на формування інформації, корисної для прийняття рішення щодо конкретного питання, що підтверджується необхідними показниками, відображеними у внутрішній звітності. Менеджер має володіти кількома альтернативними варіантами для досягнення визначеної мети.

Винятковість (особливість) базується на урахуванні відсутності матеріально-речової (фізичної) структури НМА, а також їх постійного ускладнення, зміни і появи їх нових видів. Окремі НМА мають невизначений строк амортизації, їхня ліквідаційна вартість, як правило, дорівнює нулю, вони можуть бути ідентифікованими або неідентифікованими, для їхньої реалізації ринок продажу може бути нестабільний або відсутній взагалі. Проблема обліку також стосується того, що неідентифіковані нематеріальні

активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються.

Прогнозування передбачає орієнтацію облікової політики на досягнення стратегічної мети підприємства. Серед основних його завдань може бути прогнозування можливого надходження грошових коштів на підприємство через використання відповідних НМА і їх реалізація, що слід враховувати в процесі розробки загальної фінансової стратегії суб'єкта господарювання. Роботу з прогнозування використання НМА доцільно виконувати перед плануванням. Принципи прогнозування і планування взаємопов'язані між собою і доповнюють один одного.

Плановість забезпечує відповідність положень облікової політики загальним планам підприємства та її спрямованість на його розвиток. Вона розкривається через необхідність планування основних етапів обліково-аналітичної роботи і регулярне її проведення для досягнення планових показників, що сприятиме активізації фінансово-економічної діяльності підприємства, але водночас має бути гнучкою щодо змін впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Це також стосується планування руху НМА з метою ефективного їхнього використання й управління грошовими потоками підприємства, пов'язаних з цими операціями. Суб'єкт господарювання, виходячи із специфіки діяльності, визначає періоди для складання прогнозу, оперативного і поточного планування.

Контроль стосується порівняння показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності за плановими та фактичними показниками. Встановлені відхилення дають змогу критично оцінити ситуацію і вчасно внести необхідні коригування для забезпечення ефективної діяльності підприємства.

Врахування наведених вище принципів управлінського обліку сприятиме покращенню ефективності управління НМА на основі чітко

сформованої облікової політики, що якісно вплине на визначення вартості підприємства.

На відміну від управлінського обліку, податкові розрахунки мають здійснювати всі підприємства – платники податків. З огляду на це під час формування облікової політики необхідне обов'язкове узгодження норми Податкового кодексу України з основними положеннями бухгалтерського (фінансового) обліку.

О. Ю. Костирко запропонував методологічні принципи, які мають бути взяті за основу облікової політики в системі оподаткування, а саме: регламенту, раціональності й доцільності, вибору альтернативи, пільгового режиму оподаткування, єдності та взаємозв'язку [130, с. 109–110]. Ці принципи доцільно використовувати при формуванні облікової політики в частині податкових розрахунків.

Водночас, Т. В. Барановська, обґрунтовано доводить, що теоретично вплив облікової політики на оподаткування не припустимий, оскільки держава не зацікавлена в створенні механізмів, які дають змогу за допомогою вибору моделі відображення фактів господарського життя в обліку впливати на рівень платежів до бюджету, які здійснюють платники податків (якщо податкове законодавство не передбачає альтернатив) [154, с. 220]. З огляду на це до вибору визначених вище принципів слід підходити вкрай виважено.

Крім зазначених принципів, управлінський облік НМА необхідно будувати з урахуванням глобальних принципів управлінського обліку, які запропоновані найбільшими організаціями у сфері управлінського обліку – АІСПА і СІМА. Вони розкривають основоположні цінності, якості, норми й поняття, що мають дотримуватися фахівцями з управлінського обліку. Загалом ними виокремлено чотири узагальнені принципи.

1. *Комунікація породжує інформацію, що має вплив.* Цей принцип базується на розумінні того, що обмін важливою інформацією в системі управлінського обліку сприяє усуненню розрізненості і підвищує інтегроване

мислення. В обговоренні стратегії повинні приймати участь всі співробітники на відповідних рівнях організації, з метою усунення розрізненості в діях і мисленні. Рівень деталізації інформації і спосіб комунікації необхідно встановлювати з урахуванням користувачів інформації, специфіки рішення, що обговорюється [390].

2. *Інформація є релевантною.* Даний принцип регламентує, що релевантна інформація має носити ознаку прогнозованості і враховувати питання, які суттєво можуть впливати на майбутні результати. Основою цінності інформації є якість, точність, послідовність і своєчасність. Інформація управлінського обліку повинна відповідати таким характеристикам, як прив'язаність до часу, необмеженість, різноманітність [390].

3. *Аналізується вплив на вартість.* Застосування цього принципу необхідне для моделювання різних сценаріїв, що показують причинно-наслідкові зв'язки між чинниками виробництва і результатами. За допомогою моделювання впливу можливостей та ризиків можна розрахувати їх вплив на стратегічні результати організації та оцінити ймовірність конкретного результату [390].

4. *Розумне керування вибудовує довіру.* Цей принцип стосується ефективного управління відносинами та ресурсами з метою забезпечення захисту фінансових і нефінансових активів компанії, її репутації та вартості. Доступ до ресурсів може бути отриманий через відносини. Довіра є основою ефективних відносин між співробітниками, організаціями, клієнтами, інвесторами, постачальниками [390].

Нижче охарактеризовано головні складові облікової політики НМА та окреслено її завдання, які є основою для виокремлення і систематизації елементів облікової політики в частині НМА і розкриття їхнього захисту.

При розробці облікової політики суб'єкту господарювання слід обрати найдоцільніші методи обліку, враховуючи організаційно-правову форму

підприємства, галузь, специфіку діяльності, обсяги виробництва тощо. Обрана облікова політика має забезпечити достовірне ведення фінансового, управлінського обліку і порядок ведення податкових розрахунків для формування об'єктивних показників фінансової, управлінської і податкової звітності. Облікова політика також забезпечує об'єктивність прогнозування, планування, контролю, захисту НМА й аналізу діяльності підприємства загалом.

На початковому етапі формування облікової політики підприємства в частині НМА необхідно виокремити основні її завдання, стосовно відповідних складових (фінансовий облік, управлінський облік, податкові розрахунки, контроль і захист).

Завдання фінансового обліку стосуються:

- створення системи обліку, відповідно до чинного законодавства з урахуванням вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів;
- організації синтетичного й аналітичного обліку НМА;
- обґрунтування підходів до оцінки НМА;
- встановлення підходів до визначення строків корисного використання НМА;
- визначення найбільш-ефективних методів нарахування амортизації НМА;
- встановлення підходів до визначення ліквідаційної вартості НМА;
- складання графіка документообігу об'єктів НМА.

Завданнями управлінського обліку є:

- розробка облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства;
- виокремлення об'єктів НМА в їхньому аналітичному розрізі та об'єктів, які не зазначені у П(С)БО, з метою управління ними і визначення їхнього впливу на вартість підприємства;
- обрання і використання необхідної кількості показників, які доцільні та доречні при проведенні аналізу НМА;

- обґрунтування етапів проведення аналізу НМА з поступовим поглибленням і узагальненням результатів аналізу;
- формування обліково-аналітичних показників НМА як складових динамічної системи, елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем;
- встановлення допустимих меж показників НМА для підвищення результативності обліково-аналітичної роботи;
- прогнозування можливого надходження і вибуття грошових потоків на підприємстві через використання відповідних НМА;
- розробка показників поточного й оперативного планування із врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів;
- встановлення періодів оперативного, поточного планування і прогнозування;
- забезпечення менеджерів інформацією про НМА для управління і своєчасного прийняття коригуючих заходів;
- розробка засад щодо функціонування системи комунікації для передачі облікової інформації;
- розробка документів для ведення поточного управлінського обліку і форм внутрішньогосподарської звітності.

В частині завдань податкових розрахунків виокремлено такі:

- виокремлення та врахування в обліковому процесі основних аспектів в частині нарахування та сплати податків відповідно до організаційно-правової форми, виду й категорії підприємства;
- окреслення засади діяльності служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків;
- розробка переліку і внутрішніх форм податкових документів;
- обґрунтування строків корисного використання НМА, зазначених у ПКУ;

- врахування ймовірності виникнення податкових різниць при нарахуванні амортизації НМА;
- визначення і врахування умов, що зазначені в ПКУ за операціями з НМА.

Завдання контролю і захисту полягають:

- у визначенні відповідальних осіб за використання і збереження НМА;
- у встановленні періодичності контролю руху НМА;
- в організації основних аспектів проведення інвентаризації НМА;
- у формуванні засад контролю за використанням НМА за центрами відповідальності;
- в окресленні процедур порівняння показників фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності за звітними показниками (плановими, фактичними);
- у реалізації заходів щодо захисту об'єктів НМА.

На рисунку 2.7 наведено основні елементи облікової політики НМА підприємства в частині фінансового обліку.

Елементи облікової політики підприємства в частині фінансового обліку НМА описуються такими процедурами.

1. *Рахунки НМА, відповідно до робочого плану рахунків:* відкриваються рахунки синтетичного та аналітичного обліку для відображення руху об'єктів НМА.

2. *Оцінка НМА після первісного визнання.* Обирається метод переоцінювання (за справедливою вартістю або за моделлю собівартості). Для переоцінювання за справедливою вартістю встановлюється перелік нематеріальних активів щодо яких існує або відсутній активний ринок. До нематеріальних активів, що не мають активного ринку, належать торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти. За відсутності активного ринку переоцінювання може здійснюватися за

експертним оцінюванням суб'єкта оціночної діяльності.

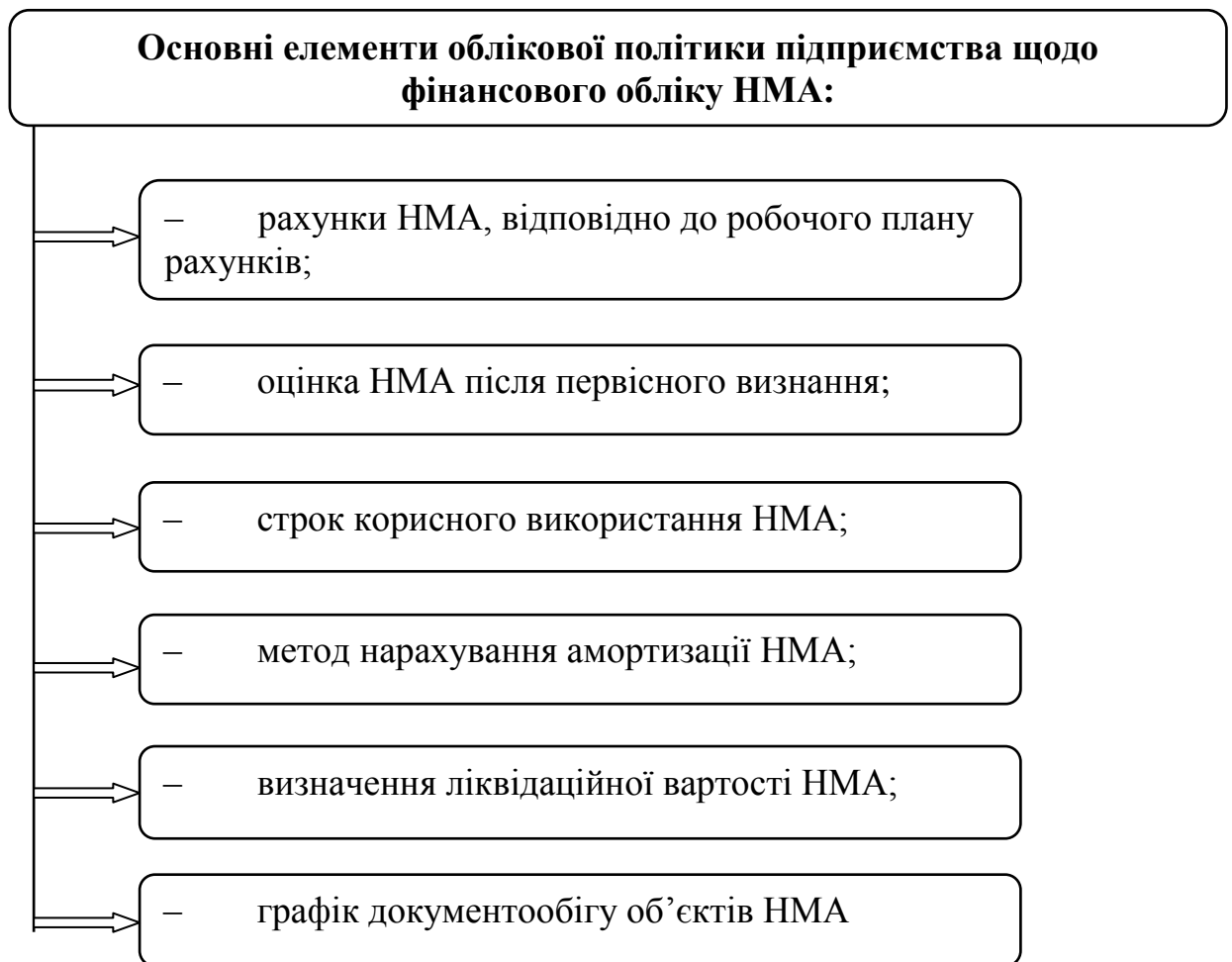


Рис. 2. 7. Організаційні засади облікової політики нематеріальних активів підприємства в частині фінансового обліку

Джерело: сформовано автором.

3. *Строк корисного використання НМА.* Формування переліку об'єктів НМА, які поділяються на об'єкти з визначеним або невизначеним строком корисного використання. У переліку об'єктів, які можна зарахувати до НМА з невизначеним строком амортизації, враховується специфіка залежно від виду господарської діяльності підприємства. Відповідно такі НМА не амортизуються за П(С)БО.

Для визначення строку корисного використання необхідно враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральне старіння, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання НМА підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання НМА від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Підприємство також може застосовувати строки корисного використання НМА, встановлені податковим законодавством.

4. *Метод нарахування амортизації НМА.* Обирається підприємством/установою самостійно, відповідно до умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Встановлюється відповідно до методів, зазначених у П(С)БО 7, із врахуванням отримання майбутніх економічних вигод

5. *Визначення ліквідаційної вартості НМА.* Обирається варіант визначення ліквідаційної вартості НМА при розрахунку вартості, яка амортизується:

- ліквідаційна вартість може прирівнюватися до нуля.
- ліквідаційна вартість не прирівнюється до нуля:

а) коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання, тобто планується продати об'єкт до кінця строку корисного використання [230];

б) коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [230].

6. *Графік документообігу об'єктів НМА:* В цьому графіку в частині руху об'єктів НМА наводиться взаємопов'язаний перелік операцій зі створення, перевірки й обробки документів, які мають виконуватися структурними підрозділами і відповідними виконавцями. Він також має містити час

виконання та строки виконання з метою скорочення витрат часу. Підприємству необхідно повністю автоматизувати документообіг НМА для підвищення рівня контролю за ними, ефективності їхнього використання, економії часу.

Слід зазначити, що підприємству при переоцінці НМА тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі необхідно забезпечити її регулярність з тим, щоб залишкова вартість цих НМА на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Тому, у багатьох випадках доцільніше застосовувати для переоцінки НМА модель собівартості.

Рисунок 2.8 ілюструє основні елементи облікової політики НМА підприємства щодо управлінського обліку.

Характеристика елементів облікової політики підприємства щодо управлінського обліку НМА розкривається у розрізі таких процедур.

Основні аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства. Виокремлюються головні завдання підприємства, в т. ч. щодо НМА, які загалом у перспективі мають забезпечити досягнення його стратегічної мети протягом визначеного періоду

Об'єкти НМА не зазначені у П(С)БО. Виокремлення об'єктів НМА наявних на підприємстві: 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. Розробка рахунків для обліку НМА, не зазначених у П(С)БО.

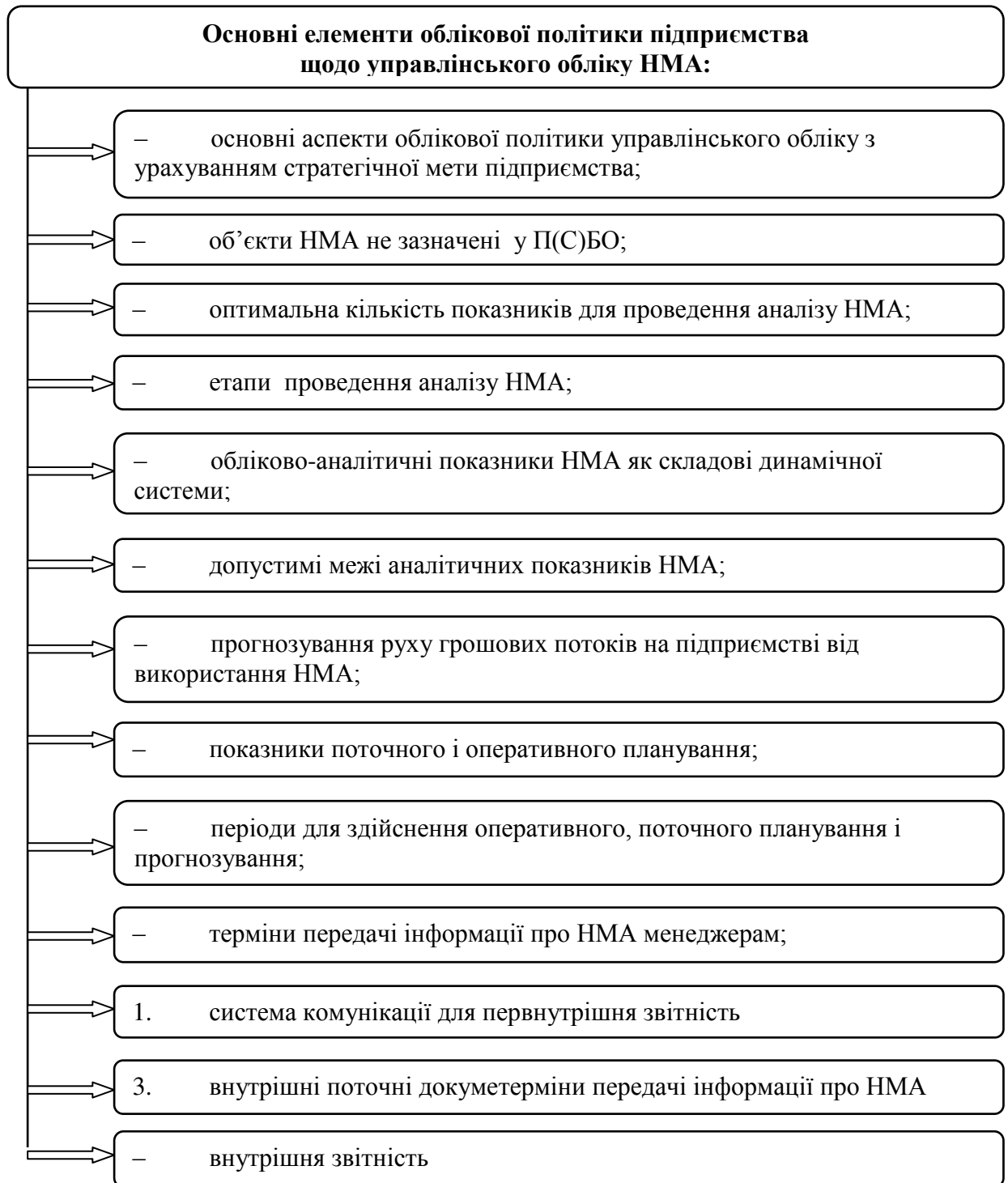


Рис. 2. 8. Організаційні засади облікової політики нематеріальних активів підприємства в частині управлінського обліку
Джерело: сформовано автором.

Оптимальна кількість показників для проведення аналізу НМА.
Розробляється система аналітичних показників зі встановленням необхідної їхньої кількості, які об'єктивно характеризуватимуть об'єкт аналізу. Показники

обираються відповідно до специфіки діяльності підприємства, наявних видів НМА, величини суб'єкта господарювання, його стратегічної мети тощо.

Етапи проведення аналізу НМА. Встановлюються етапи проведення аналітичної роботи щодо НМА за певною послідовністю операцій з поступовим поглибленням і узагальненням результатів аналізу до найоптимальнішої деталізації.

Обліково-аналітичні показники НМА як складові динамічної системи. Введення обліково-аналітичних показників НМА як складових до єдиної динамічної системи (фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків і контроль), елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем.

Допустимі межі аналітичних показників НМА. Встановлення допустимих меж аналітичних показників НМА, обраних підприємством для підвищення результативності обліково-аналітичної роботи.

Прогнозування руху грошових потоків на підприємстві від використання НМА. Встановлення можливих обсягів надходження і вибуття грошових потоків на підприємстві від здійснення господарських операцій із відповідними видами НМА.

Показники поточного і оперативного планування. Розробка показників поточного й оперативного планування із врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів для досягнення стратегічної мети підприємства.

Періоди для здійснення оперативного, поточного планування і прогнозування. Як один з варіантів, оперативне планування може охоплювати період до кварталу, поточне планування – до року, а прогноз – від 1 до 3 років.

Терміни передачі інформації про НМА менеджерам. Встановлення термінів своєчасного забезпечення менеджерів інформацією про НМА за визначені періоди для управління і вчасного прийняття коригуючих заходів.

Система комунікації для передачі облікової інформації. Перелік заходів, що сприятимуть швидкісній передачі інформації серед користувачів (визначення термінів безперебійної передачі інформації, встановлення відповідальних осіб, впровадження заходів для швидкого зворотного зв'язку, підвищення швидкості інтернет-з'єднань, розробка система електронного документообігу між працівниками, вжиття заходів щодо уникнення факторів затримки інформації).

Внутрішні поточні документи. Розробка необхідної управлінської документації для ведення господарських операцій із НМА з відображенням їх в управлінському обліку.

Внутрішня звітність. Розробка форм внутрішньої звітності для узагальнення показників управлінського обліку щодо НМА з термінами, встановленими внутрішніми користувачами. Інформація може подаватися у табличному та додатково у графічному вигляді для кращого її сприйняття.

Вище вже зазначалось, що облікова політика підприємства має розкривати основні положення управлінського обліку. Для його організації необхідно враховувати специфіку діяльності, що впливає на елементи облікової політики в частині управлінського обліку і відповідно на його ведення, тобто методи, процедури, звітність, які можуть бути унікальними. Облікова політика у сфері управлінського обліку має охоплювати не тільки методи бухгалтерського обліку, а також аналізу, прогнозування, планування та контролю. Виокремлення зазначених вище елементів облікової політики управлінського обліку сприятиме покращенню ефективності управління НМА та якісно вплине на визначення вартості підприємства.

На рисунку 2.9 наведено основні елементи облікової політики НМА підприємства щодо ведення податкових розрахунків.

В частині розробки облікової політики податкових розрахунків необхідно враховувати організаційно-правову форму, вид і категорію суб'єкта господарювання, що впливає на особливості системи оподаткування, яка функціонуватиме на підприємстві, а також нормативно-правові

документи щодо оподаткування відповідно до специфіки його діяльності. На основі перелічених умов розробляються засади діяльності служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків, а також складає внутрішні форми податкових документів.

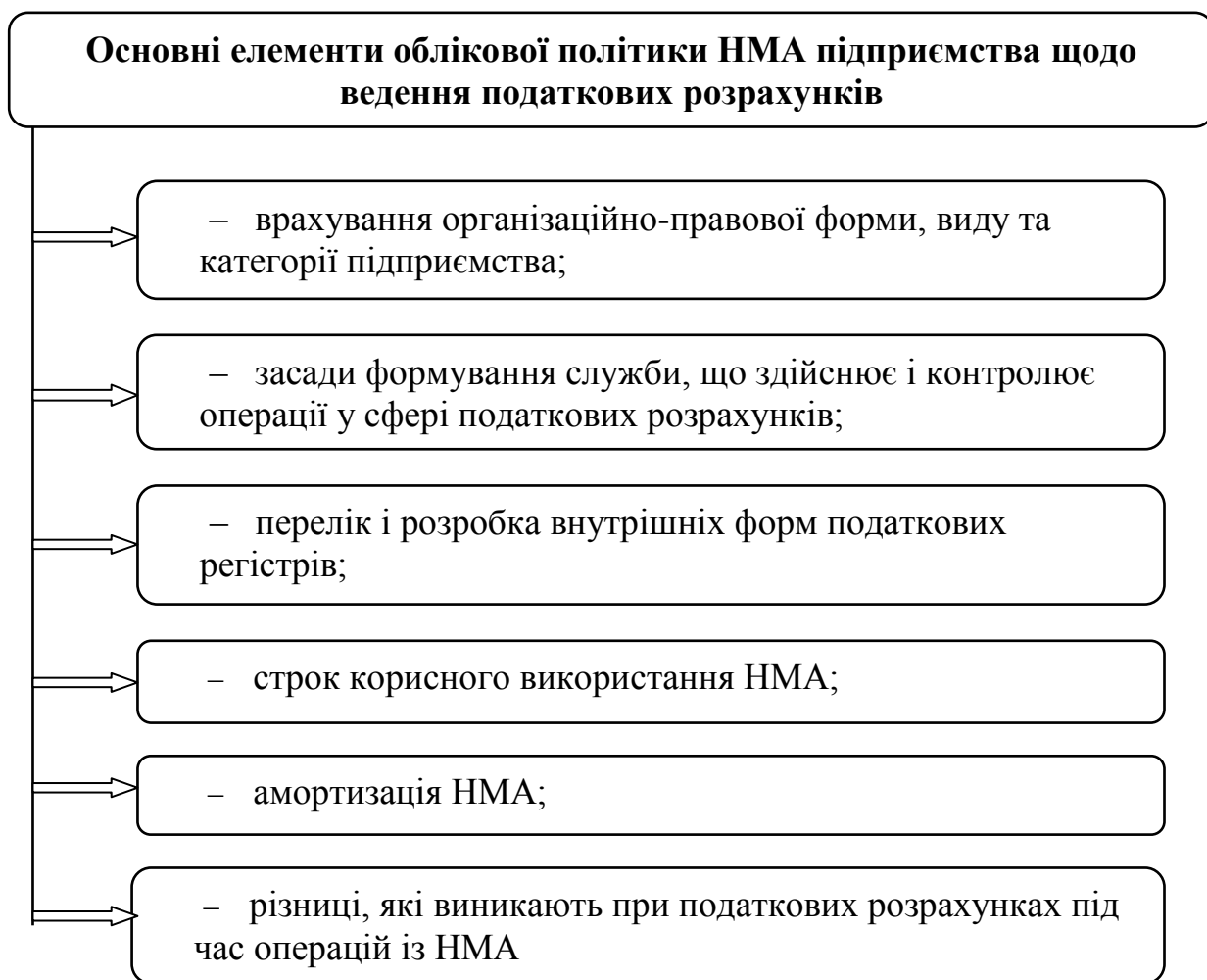


Рис. 2. 9. Організаційні засади облікової політики нематеріальних активів підприємства в частині податкових розрахунків

Джерело: сформовано автором.

Основні елементи облікової політики НМА в частині податкових розрахунків наведені на рис. 2.9 доцільно розглянути детальніше.

Врахування організаційно-правової форми, виду та категорії підприємства. Вибір облікової політики щодо ведення податкових

розрахунків відповідно до форми власності (державна, колективна, приватна) підприємств та їх видів і категорій (малі, середні, великі)

Засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків. Основні положення, що забезпечують організацію діяльності служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків, з урахуванням усіх факторів і специфіки діяльності підприємства. Цей підрозділ спеціалізується на виконанні завдань, що забезпечують нарахування, сплату податків і складання податкової звітності, в т. ч. за операціями з НМА

Перелік і розробка внутрішніх форм податкових реєстрів.

Підприємство розробляє внутрішні форми документів для здійснення податкових розрахунків з метою підвищення їх якості й уникнення помилок, а відповідно і сплати штрафів, пені.

Строк корисного використання НМА. У п. 138.3.4 ПКУ строки нарахування амортизації НМА визначаються за шістьма групами. До окремих із них наведено строки дії права користування. Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування НМА не встановлено, він визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше десяти років. У бухгалтерському (фінансовому) обліку вищезгадані обмеження щодо термінів використання НМА не зазначені, тому цей пункт потребує узгодження.

Амортизація НМА. У п. 138.3.1 ПКУ зазначено, що при розрахунку амортизації застосовуються методи її нарахування, передбачені НП(С)БО, крім виробничого методу, що необхідно враховувати при виборі методу амортизації і що може в подальшому вплинути на виникнення податкових різниць.

Перелік різниць, які виникають при податкових розрахунках під час операцій із НМА Положення ПКУ наведено у скороченому вигляді і виключно в частині НМА.

Згідно з п. 138.1 фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму нарахованої амортизації НМА відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності НМА, зарахованих до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта НМА, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих НМА, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих НМА, зарахованих до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ [229].

Фінансовий результат до оподаткування зменшується (п. 138.2):

- на суму розрахованої амортизації НМА відповідно до п. 138.3 цієї статті;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта НМА, визначеної з урахуванням положень цієї статті ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму дооцінки НМА у межах попередньо віднесеної до витрат суми уцінки відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- на суму вигід від відновлення корисності НМА у межах попередньо віднесеної суми до витрат (втрат) від зменшення корисності НМА відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих НМА та витрат на їхній ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, зокрема віднесених до витрат відповідно

до НП(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта неvirобничих НМА, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

Слід вказати на наявні окремі розбіжності щодо визначення строку корисного використання і відповідно нарахування амортизації за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і ПКУ, що призводить до виникнення податкових різниць. До прикладу, у п. 138.3.4 ПКУ для 4 і 5 груп встановлені мінімальні строки дії права користування НМА. Якщо строки дії права користування НМА у правовстановлюючих документах будуть коротшими від зазначених в ПКУ, то виникають різниці при нарахуванні амортизації, що збільшить фінансовий результат до оподаткування. У разі виникнення операцій із податковими різницями необхідно заповнювати додаток РІ до рядка 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Призначення додатка РІ – розшифровка і визначення суми загальної величини різниць, на які збільшується або зменшується бухгалтерський фінансовий результат. Нормами податкового законодавства встановлено вимоги до платників податків, які підпадають під обов'язковість складання додатка РІ. Це стосується платників податків, річний дохід яких від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського (фінансового) обліку за останній річний звітний (податковий) період, перевищує 20 млн грн. Необхідно також враховувати те, що існують випадки, коли цей додаток також необхідно складати підприємствам з нижчим рівнем доходу. Підприємству необхідно врахувати ці умови при формуванні облікової політики в частині оподаткування. При розробці облікової політики щодо податкових розрахунків бухгалтерам підприємства важливо визначити, яким чином подібні операції з НМА відобразатимуться у бухгалтерському (фінансовому) обліку. На практиці постійно виникають питання щодо узгодження норм ПКУ і бухгалтерського (фінансового) обліку для поєднання їхніх методологічних засад, що впливає на складові елементи облікової політики.

На рисунку 2.10 наведено основні елементи облікової політики НМА підприємства щодо контролю і захисту, а далі розкрито їх зміст.

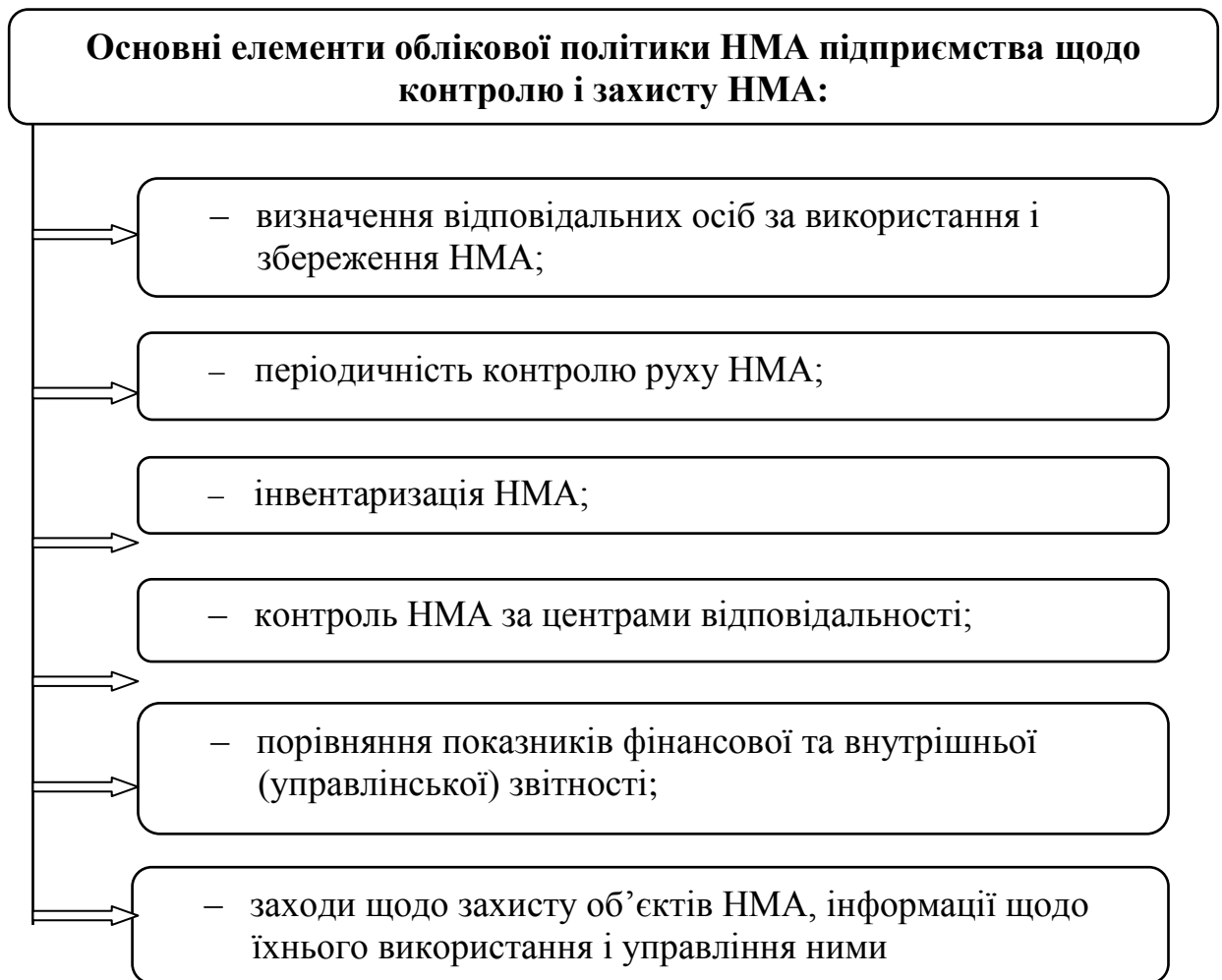


Рис. 2.10. Організаційні засади облікової політики нематеріальних активів підприємства в частині контролю і захисту

Джерело: сформовано автором.

Визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА. Наводиться перелік відповідальних осіб, які контролюють використання і збереження НМА.

Періодичність контролю руху НМА. Визначаються часові критерії проведення перевірок НМА.

Інвентаризація НМА. Затверджується склад, порядок формування інвентаризаційної комісії, права і відповідальність її членів. Методика проведення інвентаризації НМА. Перевіряється наявність відповідних

правовстановлюючих документів, які встановлюють право власності підприємства на використання НМА, а також відповідний робочий стан окремих НМА (компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комп'ютерні програми, право на програмні прошивки для програмних пристроїв).

Контроль НМА за центрами відповідальності . Контроль за наявністю і використанням НМА може здійснюватися за центрами відповідальності промислового підприємства, до яких віднесено такі: відділ управління, комерційна служба, відділ кадрів (персоналу), юридичний відділ, відділ технічної підготовки виробництва і контролю якості, виробничі цехи, складські господарства, магазин, допоміжні господарства

Порівняння показників фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності. Співставляються планові і фактичні показники фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності.

Заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання і управління ними. Наводиться перелік обґрунтованих заходів щодо організації кіберзахисту підприємства з метою запобігання пошкодженню програмних продуктів, зломів серверів для доступу до баз даних, ураження вірусами з метою здійснення різних злочинів. Розробляють посадові інструкції працівників, що займаються захистом об'єктів НМА. Визначається коло осіб, які мають доступ до облікової інформації. Підписуються договори з працівниками про конфіденційність з метою уникнення нерозголошення конфіденційної інформації.

Важливо в обліковій практиці оперувати терміном «захист нематеріальних активів» у зв'язку із тим, що частина НМА існує у вигляді певної інформації. Ця інформація потребує запобігання витоку, втрати, підробки, несанкціонованих і ненавмисних впливів на неї. Заходи щодо захисту об'єктів НМА необхідні для уникнення збоїв в діяльності підприємства, які можуть здійснювати конкуренти і шахраї. НМА – це

особливий вид активів, які потребують інформаційного захисту у сучасному складному конкурентному середовищі.

Впровадження наведених елементів облікової політики дасть змогу врахувати законодавчі та нормативно-методичні документи в частині обліку НМА, зовнішні і внутрішні фактори впливу на діяльність підприємства і специфіку його діяльності.

Висновки до розділу 2

1. На основі вивчення класифікацій, розроблених науковцями та практиками, з метою покращення обліково-аналітичного процесу і задоволення потреб управління розширено перелік класифікаційних ознак, які поділено на групи для забезпечення процедур бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних розрахунків промислових підприємств. У розробленій класифікації систематизовано ознаки нематеріальних активів із поділом на види, які їх характеризують. Перелік класифікаційних ознак для потреб бухгалтерського обліку включає: 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 у балансі підприємства; 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.

2. До основних аспектів визнання нематеріального активу віднесено: 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 НМА); достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

У результаті порівняння П(С)БО 8 з МСБО 38 з'ясовано, що у міжнародному стандарті 38 положення визнання і оцінки викладено детальнішим, стосується багатьох аспектів, які дають змогу провести оцінку нематеріальних активів, ураховуючи всі необхідні критерії щодо їхнього визнання. Загалом детальна регламентація МСБО пояснюється також тим, що вони використовуються у багатьох країнах і мають враховувати велику кількість різних критеріїв.

3. Оцінка – як елемент методу бухгалтерського обліку необхідна для вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінювання є процесом здійснення оцінки, який охоплює визначені етапи, підходи, методи та процедури. Регулювання експертної і бухгалтерської оцінки НМА стандартизовано на відповідних рівнях на основі міжнародних і національних нормативно-правових документів. Порівняння МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС № 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. Загалом методів оцінки в МСО 210 «Нематеріальні активи» наведено більше з огляду на ширше коло

об'єктів НМА, які підлягають оцінюванню, порівняно з НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». 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.

4. На основі систематизації диференційованих підходів і методів оцінки нематеріальних активів розкритих у Міжнародному стандарті оцінки 210 «Нематеріальні активи», Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» і Положенні стандарті бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» виокремлено наступне: наявні відмінності між положеннями МСО 210 «Нематеріальні активи» і НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» щодо експертних методів оцінки в частині доходного, витратного і ринкового підходів; розбіжності між МСБО 38 і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», стосовно оцінки НМА придбаних через державний грант, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів переоцінки НМА; перелік методів оцінки, які в міжнародних стандартах оцінки представлено ширше у зв'язку з більшим колом об'єктів НМА; об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінки, які потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства з наближення його до міжнародної практики.

Для переоцінки НМА за справедливою вартістю необхідна дія абсолютно активного ринку для таких нематеріальних активів. До питання переоцінки НМА за справедливою вартістю слід підходити виважено й

обережно. Передусім важливо визначитись із існуванням абсолютно активного ринку аналогічних НМА. До НМА, які не мають активного ринку, відносяться: торгові марки, права на публікацію музичних творів або фільмів, патенти. З огляду на це, у багатьох випадках доцільно застосовувати для оцінювання НМА модель собівартості.

5. Облікову політику підприємства запропоновано формувати у розрізі положень фінансового, управлінського обліку, податкових розрахунків, контролю і захисту. Виокремлені базові завдання облікової політики НМА дають змогу структурувати основні її елементи в частині НМА.

До основних елементів облікової політики щодо бухгалтерського (фінансового) обліку НМА віднесено такі: рахунки для обліку НМА, зазначені в робочому плані 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 підприємства щодо управлінського обліку НМА визначено такі: основні аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети суб'єкта господарювання; об'єкти НМА 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 щодо ведення податкових розрахунків зараховано: 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 мають бути: визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; періодичність контролю руху 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.

6. Систематизація вищезгаданих елементів облікової політики щодо нематеріальних активів, закріплена в наказі про облікову політику підприємства, забезпечить: зниження витрат щодо операцій із НМА; підвищення ефективності використання НМА, їх аналізу, планування, прогнозування; уникнення затримки інформації під час комунікації для передачі облікової інформації; уникнення помилок під час оподаткування операцій із НМА; підвищення рівня контролю і захисту НМА; отримання зацікавленими користувачами (внутрішніми, зовнішніми) необхідної інформації. Загалом це забезпечить покращення роботи бухгалтерії щодо обліку, оподаткування, контролю, захисту й управління НМА, що позитивно впливатиме на підвищення вартості підприємства.

Основні результати дослідження за другим розділом дисертації опубліковані у працях: [48], [175], [341], [344], [350], [352], [355], [356], [357], [361], [365], [368], [369], [372], [417], [додатки И, К].

РОЗДІЛ 3.

МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Методологія фінансового обліку та декомпозиція звітної інформації в частині нематеріальних активів

Методологія обліку як основа облікової системи держави й окремого підприємства має відповідати сучасним економічним реаліям. Однак, поки що вітчизняною наукою не відпрацьовано чинних загально визнаних теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку. Як стверджує З.-М. В. Задорожний, негативно на цей процес впливають відсутність чіткої, послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, розбіжності між податковим і бухгалтерським законодавством, вітчизняними і міжнародними стандартами, розходження у поглядах науковців щодо майбутнього вітчизняного обліку, відсутність єдиної думки щодо визнання видів обліку, спірні питання методології й термінології, які представлені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та інші проблеми, наявні у нормативно-правових документах. Свого часу науковець свого часу застерігав про виникнення ситуації, яка зумовлює ймовірність ліквідації наукової спеціальності «бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [92, с. 163]. Як видно, нині багато з цих питань залишаються невирішеними, що негативно впливає на розвиток бухгалтерської науки. За таких умов складно сформувати єдину методологію бухгалтерського обліку, відповідно до сучасних вимог. Втім це вкрай необхідно, оскільки ефективність функціонування вітчизняної системи бухгалтерського обліку прямо залежить від розвитку його методології. На концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку впливають різні фактори, які постійно удосконалюються в умовах динамічних змін в економіці. З огляду на масштабні зміни на світовому рівні

та у межах країни в економічній площині, пов'язані з історичними, політичними подіями, багато змін відповідно відбувається у сфері обліку, що потребує постійного вдосконалення його методології.

Через методологічну складову обліку встановлюються і реалізуються завдання і головна мета функціонування системи обліку загалом. Розробка методології обліку має бути стійким фундаментом і відповідати сучасним вимогам економіки країни й економічної системи окремого підприємства.

Процес наукового пізнання базується на основі певної методології. Методологія є багатогранним і складним поняттям і включає різні підходи щодо її розуміння. Окремі зарубіжні дослідники поняття методології та методів дослідження досі не розмежовують.

Методологія походить від термінів «*methodos*» (грец.), що означає – «метод», і «*logos*» (грец.) – «вчення». У сучасному тлумачному словнику української мови за редакцією В. Дубічинського вміщено такі визначення методології: вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу; його філософська, теоретична основа; сукупність методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [293, с. 399].

М. С. Пушкар розглядає поняття «методологія бухгалтерського обліку» як всеохоплююче знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку [258, с. 34].

Н. М. Малюга методологію бухгалтерського обліку визначає насамперед як вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їхніх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку. Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії [171, с. 91].

Т. А. Гоголь трактує методологію бухгалтерського обліку як дослідження системи бухгалтерського обліку за допомогою комплексу

методів і засобів, установлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених і впорядкованих між собою в часі та просторі [41, с. 156].

У монографії М. В. Корягіна і П. О. Куцика зазначено, що методологічна складова дає змогу з'ясувати, яким саме чином будуть реалізовуватися функції бухгалтерського обліку та поставлені перед ним завдання. До складу методологічної складової входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що сукупно забезпечують пізнавальні процеси у системі бухгалтерського обліку [127, с. 16].

З огляду на неоднозначність підходів до методології бухгалтерського обліку виникають різні непорозуміння в методологічних основах науки, що відповідно відображається у наявності неточностей у нормативно-правових документах, а також у формуванні неякісного інформаційно-облікового забезпечення системи управління.

Розуміння і розвиток облікової методології базується на виборі підходу до її побудови. В наукових колах сформувалося кілька підходів до розкриття облікової методології, а саме: процедурний, адитивний, поєднання процедурного і адитивного, системний.

Процедурний підхід розкривається через виокремлення груп основних облікових процедур. Із розвитком облікової методології науковці виокремлювали такі облікові процедури: спостереження, вимірювання, класифікація, систематизація (ці процедури найбільше описані у наукових працях), реєстрація, координація, узагальнення (менш досліджені) тощо.

Адитивний підхід до побудови облікової методології характеризується сукупністю способів (приємів) обліку. До набору елементів методу бухгалтерського обліку належать: документування, інвентаризація, оцінка,

калькулювання, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність.

Поєднання процедурного й адитивного підходів до побудови облікової методології теж має своїх прихильників. Він реалізується через поєднання цих двох підходів і розкривається таким чином: процес спостереження охоплює документування та інвентаризацію; процес вартісного вимірювання – оцінку і калькулювання; процес систематизації (групування) – бухгалтерські рахунки і подвійний запис; процес підсумкового узагальнення – балансове узагальнення і звітність.

Системний підхід забезпечує розкриття змісту і структури методології бухгалтерського обліку на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовищ, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними. Загалом системний підхід стосується головних складових облікової системи: теоретичної, методологічної, практичної, організаційної [127, с. 41]. Погоджуємося з думкою М. В. Корягіна і П. О. Куцика, що у сучасних складних умовах функціонування економіки, підвищення рівня ризикованості ухвалення рішень, необхідності пришвидшення обробки і подання облікової інформації потрібна трансформація методології обліку на основі системного підходу.

Важливими є також дослідження, спрямовані на розробку методології бухгалтерського обліку сталого розвитку, яка забезпечить координацію екологічної, соціальної та економічної складових компанії. Цей вид обліку передбачає охоплення не лише внутрішніх (традиційних) об'єктів (господарські засоби і джерела їхнього утворення), а й зовнішніх (екологічні та соціальні наслідки). Розвивати такий напрям обліку неможливо без нематеріальної складової, тобто інтелектуальних ресурсів в процесі використання спеціальних знань.

Складовими облікової методології є також принципи (питання принципів обліку частково розкрито в п. 2.4 дисертаційної роботи). Як вже зазначалось, принципи бухгалтерського обліку, на яких базується методологія цієї науки, наведені й охарактеризовані в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». З розкриттям принципів бухгалтерського обліку пов'язані певні дискусійні питання.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», як зазначає П. Я. Хомин, йдеться про основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – лише про принципи підготовки фінансової звітності. Вчений також вказує на неточності щодо послідовності викладення принципів у згаданих вище законодавчо-нормативних документах [309].

Слід зазначити, що з 1.01.2018 р. до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» внесено зміни, згідно з якими вилучено принципи періодичності, історичної (фактичної) собівартості, обачності.

Відкритим залишається питання, чому у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», яким визначено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні (тобто він має ширше поле регулювання) наведено меншу кількість принципів, ніж у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. По суті у базових нормативно-правових документах, які мають регулювати методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, наявні жодним чином не обумовлені розбіжності в наборі принципів (табл. 3.1). На нашу думку, можливі такі варіанти викладення принципів (автономності, безперервності, періодичності,

історичної (фактичної) собівартості, нарахування, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника):

1. висвітлити принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» з одночасним їх наведенням у п. 6 розділу 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» посилання на ст. 4 розділу 1 вищезгаданого законодавчого акта;

2. одночасне відображення ідентично сформульованих принципів у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (принципи можуть бути подані в порядку, наведеному в таблиці 3.1.

При обранні першого варіанту можливо уникнути дублювання ідентичної інформації.

У результаті порівняння даних табл. 3.1 доходимо висновку, що існують певні розбіжності у відображенні принципів у вітчизняних нормативно-правових документах і МСБО 1 «Подання фінансової звітності»:

1) у МСБО 1 відсутні принципи: автономності, історичної (фактичної) собівартості, повного висвітлення, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника;

2) у вітчизняних нормативно-правових документах не розкриті такі принципи: достовірності подання і відповідності МСФЗ, суттєвості та агрегування, згортання, порівняльної інформації;

3) у вітчизняних і міжнародних документах збігаються такі принципи: безперервності, періодичності, нарахування, послідовності (послідовності подання).

4) Як видно наявні розбіжності щодо кількості рекомендованих принципів (вітчизняна практика – 10 та 1 – інші принципи, міжнародна

практика – 8), хоча МСБО застосовуються для ширшого кола користувачів. Наявні також відмінності у трактуванні сутності рекомендованих принципів.

Таблиця 3.1

Порівняння принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО 1

Принципи бухгалтерського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
	Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах	Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів	Загальні характеристики
Автономність	+	+	–
Безперервність	+	+	+
Періодичність	–	+	+
Історична (фактична) собівартість	–	+	–
Нарахування	+	+	+
Повне висвітлення	+	+	–
Послідовність	+	+	послідовність подання
Обачність	–	+	–
Превалювання сутності над формою	+	+	–
Єдиний грошовий вимірник	+	+	–
Інші принципи, визначені міжнародними стандартами або НП(С)БО, або НП(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються	+	–	–
Достовірність подання та відповідність МСФЗ	–	–	+
Суттєвість та агрегування	–	–	+
Згортання	–	–	+
Порівняльна інформація	–	–	+
* <i>Раціональність</i>	–	–	–
* <i>Документальне підтвердження</i>	–	–	–
* <i>Комунікація</i>	–	–	–
* <i>Зниження ентропії (невпорядкованості)</i>	–	–	–

*Довідка: *рекомендовані автором принципи*

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» зазначено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність можуть базуватися на інших принципах, визначених М(С)ФЗ, НП(С)БО або НП(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовує підприємство. Це уточнення розширює поле використання інших принципів, але водночас впливає на невизначеність у питаннях щодо методології бухгалтерського обліку.

Поряд із згаданими вище принципами при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності слід урахувати ще такі: раціональність, документальне підтвердження, комунікація, зниження ентропії (невпорядкованості).

Принцип раціональності дає змогу розрахувати навантаження, якого зазнає бухгалтерська служба, що впливає на якість згрупованої інформації у фінансовій звітності. Він реалізується через врахування галузі господарювання і величини організації. Цей принцип також дає можливість зіставити дані про здійснені витрати на формування інформації про виокремлений об'єкт бухгалтерського обліку та корисність від її використання.

Принцип документального підтвердження базується на тому, що фінансова звітність має бути сформована на основі достовірних даних, тобто операції мають бути документально підтверджені.

Я. В. Соколов щодо цього наголошував: достовірність реєстрації фактів господарської діяльності не гарантує їхньої правильної інтерпретації, яка залежить від принципу комунікації, що передбачає передачу даних від одного користувача (особи) іншому [286, с. 41].

Дотримання принципу комунікації (взаємодії) визначено основною метою ведення бухгалтерського обліку, що у ст. 3 розділу 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» розкрито так: що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є

надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. По суті система бухгалтерського обліку базується на передачі, обміні, одержанні якісної та правдивої інформації про здійснені господарські операції, що на початковому етапі фіксується у первинних документах, а на завершальному – розкривається у фінансовій звітності. Надання необхідної інформації широкому колу користувачів різних рівнів здійснюється за допомогою паперового й електронного документообігу. З показниками фінансової звітності суб'єкта господарювання може ознайомитись не тільки особа, яка працює в компанії, а також широке коло користувачів, що мають доступ до мережі Інтернет (вебсторінки організації), що може вплинути на діяльність компанії у вигляді зворотної комунікації.

Принцип зниження ентропії (невпорядкованості) також забезпечує досягнення головної мети Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Ентропія (*гр. ἔντροπος – всередині і τροπή – поворот, зміна, перетворення*): В теорії інформації – міра невизначеності ситуації; в математиці — міра невизначеності випадкової функції [282]. В фізиці – міра внутрішньої невпорядкованості системи [293].

В процесі розвитку економіки висувуються нові запити (вимоги) користувачів до облікової системи, а відповідно і до інформації, яка нею продукується. Системі управління необхідна достовірна інформація, яку подає система обліку. Існує тісний зв'язок між рівнем забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів необхідною, повною, точною інформацією та зниженням ентропії, невизначеності, або в протилежному випадку, їх зростанням. Застосування принципу зниження ентропії буде сприяти усуненню або зменшенню рівня інформаційної невизначеності та підвищенню якості інформації.

Формування і подання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації можливе в процесі впорядкування інформації обліку через удосконалення його методології. Нові методики обліку дадуть змогу використовувати інформацію в повному обсязі, а недостатність інформаційних ресурсів потрібно усувати застосуванням нових наукових знань. Питання важливості усунення ентропії у системі управління висвітлювали М. Г. Чумаченко та М. С. Пушкар [259, с. 137].

За таблицею 3.2 можливо відстежити зв'язок і взаємозалежність таких основних складових методології бухгалтерського обліку: процедур, принципів і елементів методу бухгалтерського обліку.

Запровадження у практику рекомендованих вище принципів сприятиме підвищенню якості формування інформації. Загалом вони є об'єктивною основою, що позитивно вплине на всі елементи методу бухгалтерського обліку і порядок складання фінансової звітності.

Послідовність розкриття принципів у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в НП(С)БО 1 доцільно викласти в порядку, наведеному в табл. 3.2, що відповідатиме вимогам основних процедур ведення бухгалтерського обліку й пов'язуватиметься з елементами методу бухгалтерського обліку.

Методологія бухгалтерського обліку є комплексом різних методів, які забезпечують пізнання предмета цієї науки. Методологія бухгалтерського обліку охоплює загальнонаукові та спеціальні методи, які сукупно дають змогу вивчати і розвивати бухгалтерську науку. Методологія бухгалтерського обліку має насамперед спрямовуватися на застосування в своєму арсеналі широкого спектра методів, а не тільки тих, що традиційно належать до методу бухгалтерського обліку. Йдеться про методи пізнання відповідно до масштабу, етапів і глибини дослідження.

Метод (грец. «methodos» – «шлях дослідження, вчення») – це спосіб пізнання явищ природи та життя; підхід до вивчення суспільного життя і його

відображення; прийом або система прийомів, що застосовується в певній галузі діяльності (науки, виробництва тощо) [293, с. 399].

Таблиця 3.2

Поєднання складових методології бухгалтерського обліку

Процедурний підхід		Адитивний підхід	
Процедури	Принципи	Елементи методу бухгалтерського обліку	
1	2	3	
	Автономності		
Спостереження	Послідовності	Документування	
	<i>*Документального підтвердження</i>		
	Повного висвітлення	Інвентаризація	
Вартісне вимірювання	Обачності	Оцінка	
	Безперервності	Калькулювання	
Систематизація (групування)	Нарахування	Рахунки	
	Превалювання сутності над формою	Подвійний запис	
Підсумкове узагальнення	Історичної (фактичної) собівартості	Балансове узагальнення	
	Єдиного грошового вимірника		
	Періодичності	Звітність	
Формування інформації	<i>*Раціональності</i>	Всі елементи методу	
	<i>*Комунікації</i>		
	<i>*Зниження ентропії (невпорядкованості)</i>		

Довідка: **курсивом позначені рекомендовані принципи*

Джерело: згруповано автором на основі праць [95; 127; 215; 258; 309].

Як зазначав Я. В. Соколов, метод бухгалтерського обліку багато науковців намагалися і намагаються тлумачити, як набір певних інструментів, кожен з яких розглядається як ізольований елемент. Метод – це те, що дає змогу кожній науці пізнавати її предмет [286, с. 128].

Доцільно погодитися із думкою вченого, що бачення методу бухгалтерського обліку як набору інструментів, кожен з яких розглядається

ізолювано від іншого, є неправильним. Такий підхід не забезпечує можливість вивчення на теоретичному рівні й обліковування на практиці всіх фактів господарської діяльності підприємства, а також вирішення повною мірою завдань, що виникають у процесі діяльності суб'єкта господарювання. Всі елементи методу бухгалтерського обліку взаємопов'язані, взаємозалежні, перебувають у інформаційному взаємовпливові та обґрунтовують один одного. Це підтверджує важливість застосування системного підходу до розкриття методології бухгалтерського обліку на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовищ, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними.

У методології бухгалтерського обліку слід враховувати всі методи, які сприяють розвитку облікової науки, вивченню предмета бухгалтерського обліку і вирішенню завдань господарської діяльності, а не тільки спеціальні. Відповідно загальнонаукові методи у бухгалтерському обліку поділяють на такі:

- емпіричного рівня дослідження (спостереження, порівняння, вимірювання, експеримент);
- теоретичного рівня дослідження (ідеалізація, формалізація, аналогія, аксіоматичний, гіпотетичний, системний аналіз, групування, узагальнення);
- використовувані як на емпіричному, так і на теоретичному рівнях дослідження (індукція і дедукція, аналіз і синтез, абстрагування, історичний, логічний, моделювання).

Особливу роль серед методів, які дають змогу вивчати предмет бухгалтерського обліку, відіграє моделювання, використанню якого сприяє розвиток комп'ютерних технологій. На думку Д. І. Пільменштейна, моделювання слід вважати дев'ятим елементом методу бухгалтерського обліку [171, с. 93].

Я. В. Соколов моделювання трактує як метод бухгалтерського обліку, який дає можливість вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через спеціально створені образи і описи-символи [286].

Моделювання у бухгалтерському обліку дає змогу представити у вигляді моделі як звичайний рахунок, на якому обліковуються НМА, так і ідеальну систему обліку з множинними елементами і внутрішніми взаємозв'язками між ними, із зв'язками системи із зовнішнім середовищем, ураховуючи багаторівневий, ієрархічний і організаційний аспекти. Отже, моделювання дає можливість мати справу не лише з обліковими об'єктами, а з їхніми замінниками (символами, образами, схемами, формулами, скороченнями слів тощо). По суті у процесі моделювання досліджуваний об'єкт замінюється моделлю.

Модель – це уявно зображена чи матеріально реалізована система, яка, здатна відзеркалити або передати уявний об'єкт дослідження, враховуючи його загальні характеристики. У результаті вивчення моделі формується нова інформація про об'єкт дослідження. Якщо модель заміщає об'єкт, вона певною мірою є його аналогом за властивостями, структурою, зв'язками чи функціями.

Метод моделювання дає змогу будувати бухгалтерські моделі для представлення і використання елементів методу бухгалтерського обліку в поточному обліку, навчальному і науковому процесах, а також з метою виконання планів і встановлення облікових прогнозів. Зокрема в процесі документування є можливість за допомогою необхідних реквізитів змоделювати господарську операцію. Інвентаризаційний опис є моделлю, в якій зафіксовано склад господарських засобів і джерел їхнього формування за необхідним групуванням бухгалтерських об'єктів обліку на певну дату. За допомогою моделювання методів оцінювання здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику.

Моделювання методів калькулювання за різними видами калькуляцій дає змогу формувати собівартість продукції, робіт, послуг. Моделі рахунків вказують на наявність і рух ресурсів суб'єкта господарювання за різним ступенем деталізації (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки). Подвійний запис дає можливість змоделювати (розкрити) господарські факти, явища, події, які відбуваються в господарській діяльності. Загалом моделювання кореспонденцій необхідне для найбільш повного відображення господарських операцій. Балансове узагальнення як модель дає змогу встановити рівність між активом і пасивом балансу. За допомогою змодельованих форм звітності можна оцінити фінансовий стан і результати діяльності підприємства, простежити рух грошових потоків, структуру власного капіталу тощо. По суті кожен елемент методу бухгалтерського обліку взаємопов'язаний із моделюванням і може бути представлений у вигляді відповідної моделі.

Метод моделювання використовується на теоретичному та емпіричному рівнях дослідження. Він також пов'язаний із методами формалізації, математичного моделювання, ідеалізації, уявного експерименту.

Важливою частиною проведення досліджень у сфері методології обліку є окреме вивчення методу бухгалтерського обліку. Традиційно до елементів методу бухгалтерського обліку зараховують такі: документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність.

Документування як елемент методу бухгалтерського обліку використовується в обліку для фіксації на паперових або електронних носіях (регламентованих або розроблених суб'єктом господарювання) фактів господарської діяльності. З юридичної точки зору документ виступає доказовою базою у бухгалтерському обліку. Без документального підтвердження господарські операції не можуть бути відображені в обліку.

Вдосконаленню документування обліку НМА присвячені праці таких учених, як І. А. Бігдан, С. В. Шульга, Т. В. Польова, Л. В. Бражна, Н. М. Бразілій, І. І. Криштопа, Ю. В. Писаренко, І. В. Жураковська, О. В. Сизоненко, М. В. Плекан, В. С. Шелест. Дослідження проводилися також за такими напрямками: документальне забезпечення вартісної оцінки об'єктів селекції та інших об'єктів інтелектуальної власності; удосконалення форм первинних документів і реєстрів для ідентифікації торговельних марок, не відображених у бухгалтерському обліку; розробка форм первинних документів з обліку витрат на створення НМА та доходів від їхнього використання у науково-дослідних господарствах; розробка методики документування та відображення в обліку витрат на створення і використання торговельної марки; документальне оформлення гудвілу при придбанні та корпоратизації через розробку документів (калькуляції гудвілу, аналітичної відомості з обліку гудвілу, облікової картки гудвілу) (дод. Б).

Палій В. Ф. зазначає, що інформаційна економіка вносить докорінні зміни в інформаційні технології, у зв'язку із чим з'являються нові можливості документування фактів господарської діяльності, їх реєстрації та архівування. Первинна інформація на паперових носіях поступово витісняється сучасними засобами фіксації і передачі даних, які згодом повністю замінять паперові носії в первинному спостереженні для бухгалтерського обліку. Вчений зауважив, що теорія бухгалтерського обліку стоїть перед новим напрямком дослідження можливостей застосування інформаційних технологій для створення первинної документації з підтвердженням достовірності (доказовості) фіксованих даних про факти господарської діяльності [215].

На сьогоднішній день згідно статті 9 Розділ 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» у бухгалтерському обліку можуть застосовуватися первинні документи, складені в електронній формі, за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

В умовах стрімкого збільшення інформації у всіх сферах діяльності суспільства, у т. ч. й економічній, відбувається введення в дію вітчизняного законодавства нових законів України, указів й розпоряджень Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інструкцій та методичних рекомендацій Міністерства фінансів України тощо. Водночас відбувається розширення і ускладнення міжнародного нормативно-правового забезпечення, яке нині повинні враховувати господарюючі суб'єкти, що здійснюють діяльність з межами країни. Цей процес сприяє розширенню об'єктів обліку, виникненню нових рахунків і облікових методик. У зв'язку із цим паралельно відбувається зростання обсягів внутрішньої нормативної документації, яка повинна враховувати і відповідати вимогам зовнішнього законодавчого та нормативного регулювання. Всі ці процеси в сукупності сприяють зростанню кількості документів і їх додаткових реквізитів, розширенню документообороту та збільшенню швидкості передачі інформації.

Заслуговує на увагу думка Я. В. Соколова та М. Л. Пятова, що існує два закони реєстрації даних, яких необхідно притримуватися при організації системи бухгалтерського обліку:

- 1) підлягають реєстрації тільки ті факти господарської діяльності, і тільки в такому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси;
- 2) витрати на реєстрацію фактів господарської діяльності ні при яких обставинах не повинні перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, що отримані на основі знову одержаної інформації [287, с. 34].

На думку вчених всі дані про факти господарської діяльності, які були зареєстровані без врахування цих двох законів, складають зайву інформацію.

Як зазначається в праці С.Ф. Легенчука, К.О. Вольської та О.В. Вакуна, однією з негативних властивостей інформаційних систем (підсистем) є

надмірна кількість інформації по відношенню до потреб користувача, яка вносить непотрібний інформаційний шум [160, с. 43].

Отже, на сьогодні в умовах надмірного збільшення інформації висуваються нові вимоги до документів. Документ має бути не ускладнений для сприйняття зайвими реквізитами і одночасно містити необхідні данні для повного відображення господарської операції, що має на меті забезпечити отримання якісної інформації про реальний стан об'єктів обліку.

Нині надається велика увага зростаючій ролі процесу формування електронних документів і розробці ефективних напрямів електронного документообігу, що потребує високого рівня контролю за такими операціями.

Удосконалення процесу документування операцій з нематеріальними активами потребує систематизації послідовності дій відображення в системі фінансового і управлінського обліку цих активів. Даний процес має ґрунтуватися на основі розроблених форм первинних документів, які будуть представлені у паперовому або електронному вигляді і охоплювати всі види НМА.

Схематично варіанти застосування форм первинних документів для обліку НМА ілюструє рисунок 3.1.

Процес документування в обліку операцій із НМА здійснюється на основі Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затвердженого наказом МФУ № 732 від 22.11.2004 р. (далі Типові форми № 732). Цим нормативним документом рекомендовано використовувати такі типові форми:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [244].

Існуюча нормативна база щодо первинного документування операцій з обліку нематеріальних активів

1. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом МФУ № 732 від 22.11.2004 р.

2. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності..., затверджена наказом ДКСУ № 469 від 10.08.2004 р.

3. Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р.

4. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджені наказом МФУ № 818 від 13.09.2016 р.

5. Первинні документи самостійно розроблені підприємством, що сформовані на основі внутрішніх нормативних документів підприємства

Є потреба в розробці нормативного документу

Методичні рекомендації з застосування форм первинного обліку нематеріальних активів і гудвілу

Рис. 3.1. Варіанти застосування форм первинних документів для обліку НМА

Джелло: Узагальнено автором.

Інструкцією щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компоновань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) затвердженою наказом Державного комітету статистики України № 469 від 10.08.2004 р. передбачено використання таких основних форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності:

– Форма № ІВ-1 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні» (додається);

– Форма № ІВ-2 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав» (додається);

– Форма № ІВ-3 «Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компоновань (топографій) інтегральних мікросхем» (додається);

– Форма № ІВ-4 «Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій» (додається);

– Форма № ІВ-5 «Заява про раціоналізаторську пропозицію» (додається);

– Форма № ІВ-6 «Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності» (додається) [107].

На основі наведеного переліку форм первинних облікових документів доходимо висновку, що вони розроблені тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Відтак стосовно обліку НМА, які не належать до прав інтелектуальної власності, зокрема права користування природними ресурсами, майном, іншими нематеріальними активами, форми первинних документів відсутні. Хоча в обліковій практиці для цих видів НМА можуть

використовуватися Типові форми № 732. Слід зазначити, що в Методичних рекомендаціях № 1327, для ведення первинного обліку НМА пропонуються тільки форми, що застосовуються для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а саме Типові форми № 732, і не йдеться про використання інших нормативних документів. Чинні також рекомендації щодо використання для первинного документування НМА, що не належать до інтелектуальної власності, Типових форм первинного обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. [245].

На даний час також розроблені Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджені наказом МФУ № 818 від 13.09.2016 р., в яких зазначено, що вони можуть використовуватися незалежно від їхньої організаційно-правової форми та форми власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [246].

Однак у цих двох нормативно-правових документах (Типових формах № 352 і 818) чітко не прописано, що вони можуть бути використані для таких цілей.

Суб'єкт господарювання може самостійно розробляти форми документів, з наведенням у них обов'язкових реквізитів, визначених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом МФУ № 88 від 24.05.1995 р. При розробці таких первинних документів необхідно враховувати галузеві особливості суб'єкта господарювання.

Отже, якщо підприємство володіє значною кількістю НМА, які складаються з різних їх видів, та здійснюють вплив на стратегічний його розвиток, воно може користуватися власнерозробленими формами первинних документів. Ці документи можуть містити додатковий набір реквізитів та бути підлаштованими для узагальнення в необхідні внутрішні зведені форми документів для потреб управлінського персоналу.

Розробка форм документів первинного обліку НМА на підприємстві потребує узгодження з внутрішніми нормативними документами. Користування власно створеними первинними документами має бути зазначено в Наказі про облікову політику підприємства. А також має бути узгоджено з Посадовими інструкціями, Графіком документообігу, Робочим планом рахунків, Наказом про проведення інвентаризації в частині ведення обліку НМА.

Але не на кожному підприємстві працівники мають спеціальні знання для розробки таких первинних документів. Це ще раз вказує на необхідність державного урегулювання даного питання, яке згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» має на меті: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [238]. Використання єдиних, узгоджених форм первинного обліку нематеріальних активів також необхідно для підвищення якості перевірок контролюючими органами.

Як видно, для ведення первинного обліку НМА існує багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, оскільки первинні форми частково зібрані в кількох вищезазначених законодавчо-нормативних документах. Форми документів, затверджені наказом № 352 від 29.12.1995 р. застарілі. Основні засоби і НМА, хоча і належать до необоротних активів, мають певні принципові відмінності, які мають бути враховані при розробці первинних форм для об'єктів нематеріального походження.

Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА доволі складна і потребує врегулювання. Мають місце також невирішені питання щодо структури форм первинних документів, про що зазначено у багатьох наукових працях. Нині актуалізується питання щодо оновлення Методичних рекомендацій для документального забезпечення первинного

обліку нематеріальних активів з узагальненням і удосконаленням існуючих форм первинних документів для обліку НМА, відповідно до останніх змін чинного законодавства. Нині є необхідність у розробці первинної документації, яка відображатиме операції з формуванням НМА, які створюватимуть внутрішній гудвіл.

Сутність *інвентаризації* як елемента методу бухгалтерського обліку полягає у перевірці й документальному підтвердженні фактичної наявності, стану, відповідності критеріям визнання оцінки об'єктів обліку на певну дату. Вибір методу інвентаризації залежить від характеру і специфіки об'єктів перевірки і визначених завдань.

Питаннями удосконалення методики проведення інвентаризації займалися такі науковці, як Л. В. Бражна і Т. М. Банасько, порядку інвентаризації торговельних марок – Ю. С. Рудченко та методики інвентаризації об'єктів прав інтелектуальної власності (ОПВ) – С. Ф. Легенчук [162]. Методологія удосконалення порядку здійснення інвентаризаційних процедур щодо НМА описано В. М. Дибою [72].

Обовязковість інвентаризації нематеріальних активів встановлена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а порядок здійснення інвентаризації НМА та оформлення її результатів регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом МФУ № 879 від 2.09.2014 р. Порядок відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку розкрито у Методичних рекомендаціях № 1327.

Для якісного проведення інвентаризації НМА необхідно розмежовувати різновиди цих активів. НМА є специфічними активами й інвентаризація об'єктів НМА не може здійснюватися, до прикладу, через вимірювання і зважування, а має свої особливості. Вона передбачає перевірку наявності підтверджуючих документів на право володіння нематеріальними активами,

правильності їхнього відображення в обліку, виявлення НМА, що не відповідають критеріям визнання.

Відповідно до Положення про інвентаризацію має забезпечуватися: виявлення фактичної наявності НМА за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права зі встановленням обґрунтованості їхнього оприбуткування; установа лішку або нестачі НМА через зіставлення фактичної їхньої наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення НМА, які частково втратили свою первісну якість і споживчу властивість, застарілих, а також НМА, що не використовуються; виявлення НМА, які не відповідають критеріям визнання; перевірка наявності та стану НМА у складі незавершених капітальних інвестицій.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву НМА, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість і вартість об'єкта чи групи об'єктів НМА [247].

У теоретико-практичній площині бухгалтерського обліку обговорюються проблемні питання щодо визнання, оцінки, капіталізації, виявлених нестач нематеріальних активів. Щодо цих питань не вироблено однозначного підходу через наявність різних видів НМА і недосконалість їх нормативно-правового забезпечення, що впливає на порядок і якість інвентаризації цих активів. У Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань не розкрито порядок інвентаризації гудвілу [247].

В науковій літературі також суперечливим є питання щодо визначення об'єкта: це власне об'єкт НМА чи документ, що підтверджує право володіння ним. Через різні характеристики і визначення сутності нематеріальних активів в окремих випадках достатньо проведення документальної перевірки прав на володіння об'єктом НМА (до прикладу,

права на користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, права на користування земельною ділянкою, права на оренду приміщень, права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг)). В інших випадках, зокрема, при перевірці програмного забезпечення (прав на комп'ютерні програми та прав на прошивки для програмних пристроїв), окрім наявності документів на право володіння об'єктом НМА, також необхідно перевірити якість роботи комп'ютерної програми. У разі виявлення порушень у функціонуванні програмного забезпечення або його неробочого стану необхідно вжити заходи щодо відновлення його роботи у нормальному режимі, а якщо це неможливо, то визнати нестачу НМА. За відсутності підтверджуючих документів, тобто прав на користування природними ресурсами, майном, прав на об'єкти інтелектуальної власності, об'єкт також не може в подальшому обліковуватися на балансі як НМА. Отже, крім документальної перевірки прав на володіння нематеріальними активами, щодо деяких НМА необхідно проводити перевірку для встановлення їхньої функціональності.

Загалом у нормативних документах не чітко вписано порядок інвентаризації НМА, що викликає певні ускладнення в процесі перевірки. Проблемним аспектом є відображення в обліку лишків або нестач НМА. У додатку до Методичних рекомендацій № 1327 розкрито порядок обліку лише лишків НМА, а порядок обліку нестач за результатами інвентаризації в цьому документі не розглядається. Для обліку нестач НМА доцільно відкрити додатковий субрахунок 973 «Нестачі необоротних активів» з відображенням на ньому втрат необоротних активів. Слід зазначити, що введення субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів» одночасно з реєстрацією результатів інвентаризації активізує застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність (більш детально питання обліку нестач НМА розкрито в п. 3.2 дисертації).

Потребують подальшого вивчення також питання проведення інвентаризаційних процедур НМА різних видів і відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку. Відкритими все ще залишаються питання інвентаризації гудвілу.

Оцінка. Формування достовірної інформації у сфері обліку НМА і відображення їх у фінансовій звітності забезпечується об'єктивним і науково обґрунтованим їхнім оцінюванням. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку необхідна для вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Достовірна оцінка об'єктів обліку, у т. ч. НМА, є одним зі складних і найважливіших елементів методу бухгалтерського обліку, що взаємопов'язаний з іншими елементами, а особливо з балансовим узагальненням і фінансовою звітністю.

Проблематику оцінки НМА досліджували, зокрема, В. Сатовський, І. А. Бігдан, А. В. М. Д. Равшавдех, Н. М. Бразілій, Т. М. Банасько, І. М. Лепетан, О. В. Сизоненко, О. В. Вакур, М. В. Плекан та ін. Також дослідження проводилися за такими напрямками: запровадження експертних методів оцінки майна у разі здійснення переоцінки нематеріальних активів (І. І. Криштопа); оцінка інтелектуального капіталу (Ю. В. Писаренко); формування комплексного методичного підходу до визначення вартості клієнтської бази (КБ) як НМА, а також оцінювання КБ банків за нефінансовими показниками (Ю. О. Колчар); система оцінки гудвілу, що передбачає створення двоетапної моделі (Ю. А. Судин); адаптація методики переоцінки нематеріальних активів для ІТ-підприємств, для яких існує та не існує активний ринок (Х. І. Скоп) (дод. Б).

Дослідження особливостей оцінки і переоцінки НМА у бухгалтерському обліку здійснено на основі таких документів: МСФЗ «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 38 «Нематеріальні активи», Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19

«Об'єднання підприємств», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Основні аспекти оцінки і переоцінки НМА висвітлено в пп. 1.3 і 2.4 дисертаційної роботи, в частині: аналізу нормативно-законодавчих документів, що регулюють експертну і бухгалтерську оцінку на різних рівнях стандартизації; виокремлення нових об'єктів обліку; аналізу методичних підходів і методів оцінювання НМА; визнання й ідентифікація НМА.

Калькулювання – це обчислення в грошовому вираженні собівартості виготовлення одиниці продукції або виконаних робіт, послуг за елементами витрат. Суть методу полягає у визначенні і розподілі витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання досить дискусійний елемент методу бухгалтерського обліку, який як окремий елемент визнається не усіма науковцями. Поняття «калькулювання» в наукових і нормативних джерелах здебільшого пов'язується з активами, які мають матеріальний характер, а також з роботами і послугами. Калькулювання собівартості матеріальної продукції, робіт і послуг активно досліджували такі науковці, як Я. В. Соколов, В. Ф. Палій [212; 286].

Калькулювання собівартості НМА не достатньо вивчено і щодо цього є певні нез'ясовані моменти. Питання калькулювання й оцінки вартості об'єктів права інтелектуальної власності під час їхнього створення з урахуванням виникнення синергетичних ефектів глибоко досліджено С. Ф. Легенчуком [158].

До нормативно-правових документів, що містять рекомендації з формування собівартості створення НМА, слід зарахувати П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і Методичні рекомендації № 1327. На сьогодні не розроблено методичні рекомендації із формування собівартості НМА, з детальним розкриттям порядку визначення їх собівартості за калькуляційними статтями. При формуванні собівартості НМА слід

керуватися, насамперед, національними стандартами бухгалтерського обліку і частково Методичними рекомендаціями № 1327.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством (установою), включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій) [230].

При формуванні переліку статей калькуляції та складу витрат, що належатимуть до них при створенні НМА, суб'єкт господарювання має також враховувати: вид економічної діяльності (галузеве підпорядкування); технологічні й організаційні особливості процесу виробництва (для промислових підприємств), перелік витрат, необхідних для створення відповідного виду НМА; строки створення НМА.

Для кожного виду НМА важливо встановити характерні особливості визначення статей калькуляції собівартості створених НМА і, відповідно, склад витрат, що входять у калькуляційні статті. Порядок калькулювання собівартості створених НМА з урахуванням усіх особливостей має розкриватися в наказі про облікову політику підприємства. Калькуляційні статті на створення НМА наведено в таблиці 3.3.

Всі витрати, здійснені підприємством для створення НМА до початку його введення в господарський оборот, акумулюватимуться на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку є невід'ємною частиною й інформаційним джерелом системи бухгалтерського обліку. Вони забезпечують групування однорідних за економічним змістом об'єктів бухгалтерського обліку для їхнього відображення в обліку та фінансовій звітності.

Таблиця 3.3

Калькуляційні статті на створення НМА

Елементи витрат	Калькуляційні статті
1	2
1. Витрати на оплату праці	1.1. Основна заробітна плата працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
	1.2. Додаткова заробітна плата та інші виплати працівникам, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
2. Матеріальні витрати	2.1. Сировина й матеріали
	2.2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
	2.3. Паливо й енергія на технологічні цілі
	2.4. Малоцінні швидкозношувані предмети
3. Відрахування на соціальні заходи	3.1. Відрахування на соціальні заходи працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
4. Амортизація	4.1. Амортизація необоротних активів, пов'язаних із створенням НМА
5. Інші витрати	5.1. Витрати на оплату службових відряджень працівників, які безпосередньо беруть участь у створенні НМА
	5.2. Роботи і послуги, що виконуються (надаються) сторонніми підприємствами та організаціями
	5.3. Вартість патентів, ліцензій
	5.4. Консультаційні, посередницькі, інформаційні послуги
	5.5. Оплата реєстрації юридичного права
	5.6. Інші витрати
Первісна вартість створеного НМА дорівнює сумі статей 1.1 ÷ 5.6)	

*Всі витрати мають бути безпосередньо пов'язані зі створенням НМА.

Джерело: сформовано автором.

Науковці проводили дослідження за такими основними напрямками: удосконалення рахунків і субрахунків обліку НМА (Т. М. Банасько, С. Ф. Легенчук, Ю. В. Писаренко, І. Є. Старко, В. С. Шелест); удосконалення

рахунків для обліку ліцензованої продукції (Л. В. Бражна); аналітичний облік гудвілу в частині відкриття субрахунків із розмежуванням внутрішнього та зовнішнього гудвілу (Ю. А. Судин); позабалансовий облік нематеріальних активів і активів, залежних від НМА (О. В. Сизоненко); відображення в позабалансовому обліку вартості реальних матеріальних носіїв об'єктів права інтелектуальної власності (С. Ф. Легенчук) (дод. Б).

Групування і відображення об'єктів НМА здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим МФУ № 291 від 30.11.1999 р. зі змінами і доповненнями. Залежно від галузі й специфіки діяльності на основі законодавчо затвердженого плану рахунків суб'єкти господарювання розробляють робочий план рахунків для обліку НМА. Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку представлена класифікація НМА у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Вона дає змогу віднести НМА до відповідної групи за правовою ознакою і присвоїти номер облікового рахунка.

У таблиці 3.4 наведено субрахунки і відповідні аналітичні рахунки до рахунка 12 «Нематеріальні активи» і 19 «Гудвіл», а також рекомендовані рахунки з обліку програмного забезпечення і внутрішнього гудвілу.

Програмне забезпечення, а особливо комп'ютерні програми, займають значну питому вагу у структурі НМА суб'єктів господарювання. Тому рекомендовано виокремити субрахунок з відповідними аналітичними рахунками для обліку програмного забезпечення.

Доцільно погодитися з авторами, які в своїх працях акцентують увагу на важливості обліку внутрішнього гудвілу. Це пояснюється тим, що гудвіл за своєю суттю виникає не тільки при продажі або об'єднанні підприємств, але й існує у вигляді не облікованих НМА в процесі поточної діяльності компанії.

Внутрішній гудвіл має відображатися у фінансовому й управлінському обліку підприємства.

Таблиця 3.4

Відображення груп НМА і гудвілу на рахунках синтетичного і аналітичного обліку

Групи НМА	№ субрахунка	Назва аналітичного рахунка	аналітичного рахунка
фінансовий облік		фінансовий і управлінський облік	
Права користування природними ресурсами	121	право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища	121.1
		право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	121.2
Права користування майном	122	право користування земельною ділянкою	122.1
		право користування будівлею	122.2
		право на оренду приміщень	122.3
Права на комерційні позначення	123	право на торговельні марки (знаки для товарів і послуг)	123.1
		право на комерційні (фірмові) найменування	123.2
Права на об'єкти промислової власності	124	право на винаходи, корисні моделі	124.1
		право на промислові зразки	124.2
		право на сорти рослин, породи тварин	124.3
		право на компонування (топографії) інтегральних мікросхем	124.4
		право на комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції	124.5
Авторське право та суміжні з ним права	125	право на літературні, художні, музичні твори	125.1
		право на компіляції даних (бази даних)	125.2
		право на виконання, фонограми, відеограми	125.3
		право на передачі (програми) організацій мовлення	125.4
Програмне забезпечення	126	<i>право на комп'ютерні програми</i>	<i>126.1</i>
		<i>право на програмні прошивки для програмних пристроїв</i>	<i>126.2</i>
Інші нематеріальні активи	127	право на здійснення діяльності	127.1
		право на використання економічних та інших привілеїв	127.2
Гудвіл при придбанні	191		
Внутрішній гудвіл	192	<i>інтелектуальні активи (за видами)</i>	<i>192.1 – 192.7</i>
Гудвіл при приватизації (корпорації)	193		

Курсивом наведено рекомендовані рахунки для включення їх у План рахунків Джерело. узагальнено і доповнено автором.

До нього можливо віднести власно створену торгову марку, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал, які доречно обліковувати на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл», як на це вказують З.-М. В. Задорожний та Ю. А. Судин [96, с. 93].

Особливості обліку внутрішнього гудвілу, його складових з відповідними рахунками ширше розкрито в п 3.3 Розділу 3 і п. 4.3. Розділу 4.

До об'єктів НМА, які можуть також належати до внутрішнього гудвілу, віднесено: списки клієнтів, 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 в стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, у т. ч. прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; підготовлені працівники за відповідним напрямом; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет; персональний гудвіл.

Для обліковування цих об'єктів НМА необхідні додаткові аналітичні рахунки, які дадуть змогу визначати загальну вартість внутрішнього гудвілу. Отже, до субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл» необхідно відкрити аналітичні рахунки 192.1 – 192.7 для обліку інтелектуальних активів за їх видами. Це залишається проблемним питанням, яке слід вивчати паралельно з розробкою відповідної нормативно-законодавчої бази. Вона тісно пов'язано з усіма елементами методу бухгалтерського обліку, які також потребують коригування.

Подвійний запис стосується відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності суб'єкта господарювання: через дебет одного та кредит іншого рахунка на одну й ту саму суму. Подвійний запис забезпечує здійснення балансового контролю облікової інформації, тобто контролю правильності і законності використання господарських засобів і джерел їхнього формування.

Подвійний запис сприяє цілісності системи обліку, взаємозв'язку і кругообігу в ній господарських засобів і джерел їхнього формування, що закодовані у системі рахунків і безпосередньо пов'язаний з грошовим оцінюванням. У сукупності вони дають змогу реєструвати факти господарської діяльності суб'єкта господарювання. Подвійний запис найменше зазнає критики науковців щодо визнання його елементом методу бухгалтерського обліку. Стосовно питання, виникнення подвійного запису протягом багатьох століть не можуть дати однозначної відповіді вчені з різних країн.

У монографії «Основи теорії бухгалтерського обліку» Я. В. Соколов згадує, що багато науковців вважають подвійний запис одним із найбільш важливих світових відкриттів. Вчений зазначає, що виникнення подвійного запису – це революція в мисленні ділових людей [286, с. 266]. Подвійний запис займає центральне місце серед усіх елементів методу бухгалтерського обліку, навколо якого формуються всі інші елементи [215].

Для удосконалення подвійного запису науковцями проведені такі конкретні дослідження, зокрема і в частині обліку НМА: методика обліку НМА у процесі передачі їх у тимчасове використання підприємствами-правовласниками та отримання підприємствами-користувачами (Н. М. Бразілій); методика обліку створення інтелектуальної власності та методика обліку ліцензійних угод з розподілом на групи (І. В. Жураковська); методика обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на етапі їх розробки (дослідно-конструкторських робіт) (І. І. Криштопа); облік прав на використання (надання у використання) НМА (С. В. Шульга); облікове забезпечення операцій комерційного використання торговельних марок (Ю. С. Рудченко); удосконалення способу обліку торговельних марок і вебсайтів (В. С. Шелест); удосконалення методики обліку витрат на етапі дослідження створених підприємством НМА власними силами (Х. І. Скоп); порядок відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку (Ю. А. Судин) (дод. Б).

Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух НМА здійснюється на основі Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою МФУ № 291 від 30.11.1999 р., Методичних рекомендацій № 1327.

У Методичних рекомендаціях № 1327 з використанням подвійного запису розкрито такі облікові операції: облік надходження (придбання) НМА; облік НМА, створених господарським способом; облік НМА за результатами інвентаризації; облік безоплатно одержаних НМА; облік безоплатно переданих НМА; облік амортизації НМА; облік переоцінки НМА; облік зменшення корисності НМА; облік реалізації НМА; облік ліквідації НМА; облік НМА в оренді.

Складність відображення НМА в обліку полягає в тому, що не всі об'єкти, які мають нематеріальне походження, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а отже, не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку). Мова, перш за все, йде про розробку методики обліку внутрішнього гудвілу, що може охоплювати низку об'єктів. Така ситуація не повною мірою розкриває весь спектр нематеріальної складової активів, якою володіє підприємство і відповідно не сприяє зростанню його вартості.

Також потребують уваги операції, пов'язані з рухом НМА, в частині удосконалення методики обліку: нестач НМА; договорів франчайзингу на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи»; обліку НМА, термін використання яких менше року тощо.

Балансове узагальнення. У працях науковців назви такого елемента методу, як баланс (балансове узагальнення) відрізняються. Одні науковці вважають, що баланс не потрібно розглядати як окремий елемент методу, тому що він є однією із складових фінансової звітності. В монографії М. В. Корягіна і

П. О. Куцика зазначено, що в окремих країнах цей елемент методу взагалі не виокремлюється (Португалія, Китай, Франція, Норвегія, Італія, Іспанія) [127, с. 233–234].

Мають рацію науковці, які виокремлюють балансове узагальнення як елемент методу, під яким розуміють, не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку і узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку через подвійний запис.

Розвитком теорії балансу займалися такі видатні вчені, як Г. Нікліш [403], А. П. Рудановський [269], Е. Шмаленбах [409], Ф. Шмідт [410.] та ін.

Рисунок 3.2 ілюструє взаємозв'язок між трьома елементами бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис і балансове узагальнення), які взаємодоповнюють один одного і загалом дають змогу оцінювати стан і рух об'єктів обліку, узагальнюючи їх у цілісну систему.

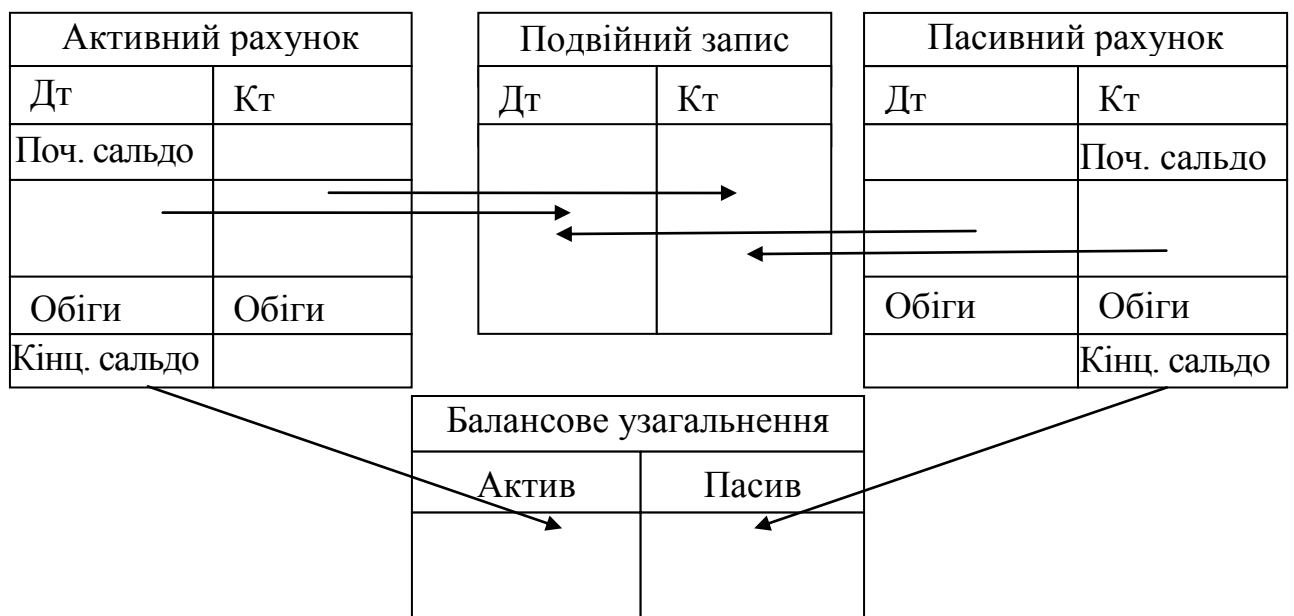


Рис. 3.2. Взаємозв'язок рахунків, подвійного запису і балансового узагальнення як елементів методу бухгалтерського обліку

Джерело: узагальнено автором.

Це підтверджує, що балансове узагальнення є важливим і окремим елементом методу бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що не всі нематеріальні активи через складність методики їхнього обліку відображаються в балансі, чим знижують реальну вартість підприємства. Це стосується як визнаних об'єктів НМА за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», так і внутрішньо генерованих.

Серед суперечливих і складних аспектів обліку є відображення гудвілу в процесі балансового узагальнення. Відповідно до національних стандартів гудвіл не вважається НМА, хоча в Податковому кодексі інтерпретується як нематеріальний актив – ці розбіжності потребують усунення. За вітчизняним законодавством, НМА і гудвіл регулюються різними стандартами, відповідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Гудвіл має нематеріальну природу, тому згадується в процесі розкриття балансового узагальнення, для відтворення реальної картини фінансово-майнового стану підприємства.

Вітчизняні підприємства уникають відображення інформації про гудвіл у фінансовій звітності. Відповідно до вітчизняних і міжнародних стандартів обліку і звітності в балансі підприємства відображається тільки гудвіл, що виникає, під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів. На даний час проблематика розкриття цих двох видів гудвілу у балансі все ще невирішена через наявність різних видів складових, що їх утворюють. Це ускладнює вибір підходу до їхнього оцінювання. На нашу думку, це правильний підхід, що потребує подальшого розвитку і затвердження на законодавчому рівні.

Такі елементи методу бухгалтерського обліку, як оцінка і балансове узагальнення, взаємопов'язані через те, що достовірність показників балансу розкривається через об'єктивність оцінки. Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл визначається різницею між вартістю

підприємства та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Відповідно до нормативних документів під час операцій з придбання підприємства гудвіл відображається на рахунку 19 «Гудвіл» в активі балансу.

Згідно з п. 13 чинного П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» негативний гудвіл не визнається, тобто не відображається в обліку, а така сума списується на доходи. Серед науковців пропонується підхід щодо відображення гудвілу при придбанні з уведенням до пасиву балансу окремої позиції в підрозділі «Додатковий вкладений капітал», а для відображення негативного гудвілу – застосування статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» [267, с. 94]. На сьогодні деякі науковці все ще наголошують на важливості відображення негативного гудвілу і на поверненні його в систему обліку і звітності [397, с. 14]. На думку авторів, цей підхід дасть змогу забезпечити рівновагу між активом і пасивом балансу.

В системі бухгалтерського обліку гудвіл у процесі придбання може відображатися таким чином:

- капіталізація гудвілу без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення;
- капіталізація гудвілу з амортизацією;
- одноразове списання гудвілу на витрати поточного періоду;
- одноразове списання гудвілу за рахунок зменшення капіталу власників [298, с. 196].

У чинних нормативних документах застосовано перший варіант. Зокрема, в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» зазначено, що зарахований на баланс гудвіл оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». З огляду на це, гудвіл підлягає переоцінці на дату річного балансу.

Згідно із п. 7 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», незалежно від наявності ознак про зменшення корисності активів підприємство на дату

річного балансу визначає суму очікуваного відшкодування гудвілу, а також нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і не використовуваних на дату річного балансу нематеріальних активів [101].

Отже, залежно від обраного підходу до обліку і відображення гудвілу в балансі, будуть використовуватися різні показники, що вплине на величину валюти балансу.

Стосовно капіталізації внутрішнього гудвілу відстоюється багато різних точок зору. Одні науковці вважають за доцільне капіталізувати витрати, пов'язані з формуванням внутрішнього гудвілу, а інші – списувати їх на витрати звітного періоду. Обрання того чи іншого підходу впливатиме на оцінку реальної вартості компанії. До складових внутрішнього гудвілу, на думку В. Диби, при відображенні його в бухгалтерському обліку доцільно застосовувати підхід, який передбачає капіталізацію гудвілу без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення [72, с. 299].

Доцільно погодитися з думкою науковців, щодо необхідності капіталізації внутрішнього гудвілу з відображенням його в балансі. Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що пов'язано зі складністю його ідентифікації й оцінки, а також встановленням достовірності визнання отримання економічних вигід від його використання. Ведення поточного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дасть змогу скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю до мінімуму. Ця проблема назріла і має бути вирішена на нормативно-законодавчому рівні.

Питання внутрішнього і зовнішнього гудвілу більш детально розкрито в п. 3.3 Розд. 3 і п. 4.1 і 4.3 Розд. 4.

Звітність як джерело узагальнених даних про фінансово-економічне становище суб'єкта господарювання є впорядкованою системою взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку визнеться не всіма науковцями. В. Ф. Палій, звітність не вважає елементом методу бухгалтерського обліку, аргументуючи це тим, що якщо метою бухгалтерського обліку вважати складання звітності, то метод має складатися з тих елементів, які дають змогу генерувати інформацію, необхідну для досягнення поставленої мети – складання звітності. Сама звітність цьому зарадити не може [286, с. 17].

Не дивлячись на наведену позицію, звітність необхідно відносити до елемента методу бухгалтерського обліку, оскільки вона є узагальнюючим і завершальним етапом фіксації облікових показників господарської діяльності суб'єкта господарювання за відповідний період замикаючи коло елементів методу бухгалтерського обліку. Звітність також виступає початковим і підтверджуючим документом для початку наступного облікового періоду. Важливою контрольною функцією системи облікових показників є взаємоузгодження даних фінансової звітності через порівняння її показників наведених у різних формах звітності. Для взаємоузгодження показників фінансової звітності розроблено Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ № 476 від 11.04.2013 р.

Показники звітності формуються на основі інформації, яка надходить із системи бухгалтерського обліку, і узагальнюється у таких формах:

1. Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» складається на основі сальдо балансових рахунків;
2. Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» складається на основі окремих бухгалтерських записів у кореспонденції з рахунком 79 та із обігу по інших рахунках;
3. Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим і непрямим методами)» складається на основі обігу по рахунках, аналітичних даних, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

4. Форма № 4 «Звіт про власний капітал» складається на основі сальдо відповідних рахунків, обігу по рахунках, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

5. Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» складається на основі сальдо рахунків, обігу по рахунках, окремих бухгалтерських записів, форм звітності № 1, 2, 3.

Отже, звітність забезпечує зведення облікової інформації і перевірку бухгалтерських показників.

Науковцями досліджувалися такі аспекти формування показників звітності: порядок відображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій та статистичній звітності (І. В. Жураковська); методики розкриття інформації у фінансовій звітності (у частині інвестицій у НМА) (С. В. Шульга); обґрунтування додаткових елементів фінансової звітності; представлення НМА у корпоративній звітності і розробка управлінського звіту; удосконалення Розділу I «Нематеріальні активи» Приміток до фінансової звітності (М. В. Плекан); порядок розкриття інформації про ринкову вартість торговельної марки у звітності (Ю. С. Рудченко); розкриття інформації про клієнтську базу у фінансовій звітності (Ю. О. Колчар); удосконалення управлінських звітів для оперативного обліку і контролю НМА (І. Є. Старко) (дод. Б).

Мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [88]. Згідно з нормами фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Методичні рекомендації щодо заповнення

форм фінансової звітності, затверджені Наказом МФУ № 433 від 28.03.2013 р. Показники річної фінансової звітності мають підтверджуватися проведенням обов'язкової інвентаризації.

На даний час одним із суперечливих питань залишається відображення результатів операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності.

Зміст цих операцій обліковується на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а витрати щодо реалізації НМА списуються на субрахунок 943 «Собівартість реалізації виробничих запасів», що зазначено в Методичних рекомендаціях № 1327. Відповідно інформація цих рахунків розкривається в Розділі 1, ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рядки 2120, 2180 відповідно) як інша операційна діяльність. Одночасно у рядку 3205 Розділу 2 «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» відображається надходження грошових коштів від продажу НМА утримуваних для продажу та групи вибуття. З вищевикладеного виходить, що факт реалізації НМА у ф. № 2 відображається як інша операційна діяльність, а у ф. № 3 – як інвестиційна діяльність. Ця розбіжність потребує усунення, оскільки реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльності.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [88].

З характеристики операційної діяльності видно, що діяльність можна відносити винятково до якогось одного виду: операційної, інвестиційної або фінансової. Відповідно до визначення інвестиційної діяльності, реалізація необоротних активів, у т. ч. НМА належить до інвестиційної діяльності. Це

потребує уточнення, оскільки суперечить порядку реалізації необоротних активів, зокрема реалізації НМА, коли ця операція відноситься до іншої операційної діяльності. Якщо НМА підлягають реалізації і починають обліковуватися на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», то вони вже належать до групи оборотних активів, а відповідно їх рух необхідно відображати як іншу операційну діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА слід розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У процесі заповнення Звіту про рух грошових коштів за прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

Також актуальним є питання відображення внутрішнього гудвілу у фінансовій звітності, зокрема у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Для узгодження порядку відображення гудвілу у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій та звітності потрібно внести зміни до назви Розділу 1 «Нематеріальні активи» форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» і викласти його у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл». Ця зміна не суперечитиме вимогам П(С)БО. Такий підхід також вимагає внесення змін до 1 Розділу Приміток до річної фінансової звітності у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

Як видно, облікова методологія потребує удосконалення у зв'язку з появою нових об'єктів обліку, частими змінами нормативно-законодавчої бази і новими запитами практики. На сьогодні відбувається розвиток сфери інтелектуального капіталу, вивчається його здатність приносити прибуток і впливати на вартість компанії. Інтелектуальний капітал компанії має розвиватися в процесі навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, інвестування в програми різних тренінгів, реалізацію навчальних проектів для працівників, у т. ч. в онлайн режимі тощо. У Звіті про управління, який є інформаційним

доповненням до фінансової звітності в пункті «корпоративне управління» важливо наводити інформацію, спрямовану на розвиток інтелектуального капіталу (активів). Також актуальним залишається питання капіталізації витрат на розвиток інтелектуального капіталу, тобто людських активів. Відповідно джерелом формування такої інформації є система бухгалтерського обліку, хоча її методологія поки що слабо адаптована до відображення подібних об'єктів.

3.2. Методологічні проблеми фінансового обліку нематеріальних активів та шляхи їхнього вирішення

Наявна низка проблемних моментів, пов'язаних з відображенням в фінансовому обліку і звітності НМА потребує розробки і уточнень. Зокрема це стосується: нерозкриття інформації про НМА у рамках державного статистичного спостереження; удосконалення обліку програмного забезпечення і внутрішнього гудвілу; неузгодженості відображення гудвілу у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій і фінансовій звітності; недостатня розробка питань щодо відображення НМА в управлінському обліку і звітності; нерозкриття в обліку нестач НМА; спірні питання інформаційного наповнення Звіту про управління і віднесення його до фінансової або управлінської звітності тощо.

Переважає більшість світової економічної спільноти вказує на важливість використання НМА, акцентуючи увагу, що їх використання суттєво впливає на отримання економічних вигід компанією, її вартість і розвиток економіки загалом.

А. Деліос і П. Беміш (2001) окреслюючи перспективи впливу НМА на міжнародну експансію та її успіх зазначають, що різні компанії, які здійснюють географічну диверсифікацію бізнесу, повинні адаптувати наявні

переваги нематеріальних активів, щоб бути конкурентоспроможними в нових ринкових умовах [383].

У своїх дослідженнях Т. Стюарт (1997), стверджує, що бухгалтери не можуть виміряти інтелектуальний капітал компанії, хоча це прихований скарб, що має реальне значення у суспільстві. У наукомістких компаніях знання виходить на перший план порівняно із землею, працюю і капіталом. Відтак для усвідомлення впливу нематеріальних активів на розвиток економіки повинні відбутися зміни, перш за все, і на державному рівні [411].

Одним із проблемних аспектів є невідображення нематеріальних активів в рамках державного статистичного спостереження. У Методологічних положеннях про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств, затверджених наказом Держкомстату № 417 від 31.12.2014 р. (далі – Методологічні положення № 417), до переліку узагальнювальних показників щодо необоротних активів віднесено: незавершені капітальні інвестиції; основні засоби та нематеріальні активи (залишкова вартість, первісна вартість, знос); довгострокові біологічні активи (залишкова вартість); довгострокові фінансові інвестиції; інші необоротні активи. В цих Методологічних положеннях нематеріальні активи не виокремлено в окрему групу, а об'єднано з показником «Основні засоби», що знижує їхнє значення порівняно з іншими необоротними активами і унеможлиблює проведення всебічного аналізу НМА для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку. Також, це обмежує інформацію про вітчизняний розвиток брендів і не дозволяє порівняти її зі світовими тенденціями. На нашу думку, це є недоліком, що потребує негайного усунення.

Д. А. Горовий справедливо зазначає, що «на жаль, за даними статистичної звітності в Україні не ведеться облік саме структури нематеріальних активів (на відміну від структури основних або оборотних активів) на макрорівні. Приблизну оцінку можна одержати лише за

структурою інноваційних витрат в економіці (програмне забезпечення – 81 %; наукові дослідження зовнішні – 15 %; інше – 4 %; авторські права та ліцензії – 0)» [52].

Слід зазначити, що програмне забезпечення, у т.ч. комп'ютерні програми, є однією зі основних складових НМА у діяльності суб'єктів господарювання, оскільки займає значну питому вагу в структурі цих активів. У процесі постановки програмного забезпечення на баланс підприємства необхідно враховувати низку ознак, які забезпечать використання цього активу в рамках чинного законодавства.

По-перше, потрібно врахувати наявність і відповідність підтверджуючих документів про право користування або власності на програмне забезпечення.

По-друге, слід визначати ступінь їх ідентифікації. Відповідно до п. 12 МСБО 38, нематеріальний актив вважається ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням.

По-третє, важливо встановити ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням програмного забезпечення, та достовірність визначення його вартості, що зазначено у п. 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». В п. 17 МСБО 38 «Нематеріальні активи» прописується механізм розуміння поняття «майбутні економічні вигоди». Отримання майбутніх економічних вигід від НМА носить прогностичний характер, а корисність від використання нематеріальних активів можна встановити в процесі постачання, виробництва, реалізації продукції, у здійсненні управлінської діяльності.

По-четверте, при постановці на баланс НМА необхідно визначити, до якої групи може бути віднесено програмне забезпечення. До прикладу,

програмне забезпечення технологічного обладнання, без якого воно не може працювати, буде включатися до вартості цього обладнання і обліковуватись разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». На відміну від цього, різні бухгалтерські програми («Master:бухгалтерія», «Хепі-Бух», «Инфо-предприятие», «Инфо-Бухгалтер», «Галактика», «Парус», «М.Е.Дос») розглядатимуться як нематеріальні активи, оскільки вони не є невід'ємною частиною комп'ютера і він може працювати без них.

Це визначає потребу у виокремленні субрахунка для обліку безпосередньо комп'ютерних програм. Планом рахунків за рахунком 12 «Нематеріальні активи» відсутній субрахунок 126, який можна використати для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, право на програмні прошивки для програмних пристроїв). В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 до групи авторське право і суміжні з ними права включено такий НМА, як програми для електронно-обчислювальних машин. Цей термін є застарілий і не повинен використовуватись.

Натомість, нині створюється велика кількість програмних продуктів різного призначення, які мають бути відображені в обліку з використанням сучасних назв, що їх характеризують. Тому, необхідно внести зміни в нормативно-законодачі документи через виключення терміну «програми для електронно-обчислювальних машин» і введенням такого виду НМА, як «програмні прошивки для програмних пристроїв».

Відповідно в Примітках до річної фінансової звітності для відображення більш детальної інформації про вартість цього виду нематеріальних активів в Розділі 1 «Нематеріальні активи», код рядка 060, необхідно окремо розшифрувати інформацію до субрахунка 126 «Програмне забезпечення».

Отже, в Примітках до річної фінансової звітності буде окремо відображена така інформація щодо програмного забезпечення: залишок на

початок року; надійшло за рік; переоцінка (дооцінка +, уцінка -); вибуло за рік; нараховано амортизації за рік; втрати від зменшення корисності за рік; інші зміни за рік; залишок на кінець року. Таке виокремлення покращить сферу використання обліково-аналітичної інформації про програмне забезпечення суб'єкта господарювання і дозволить: відстежувати їхню вартість; встановлювати терміни щодо оновлення програм; не допускати можливості використання програм держав-агресорів; уникати використання не ліцензованих програмних продуктів і загалом сприятиме підвищенню рівня контролю над цим видом НМА.

Як вже зазначалось у розділі 1 дисертації потребує розробки методика обліку поточних НМА. Особливість рахунку 29 «Поточні нематеріальні активи» полягає в тому, що він з огляду на нематеріальну природу відноситься до класу 2 «Запаси» у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій. Це вказує, що рахунок 29 «Поточні нематеріальні активи» і об'єкти, що обліковуються з його використанням є оборотними активами і відповідно їх облік має бути подібний до обліку матеріальних цінностей, але із врахуванням нематеріальної природи цих об'єктів. У зв'язку з цим необхідне уточнення назви субрахунку 943 і виклад його у такій редакції - «Собівартість реалізованих виробничих запасів і поточних нематеріальних активів».

Слід також внести зміни до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» з включенням до розділу 2 «Оборотні активи» статті 1111 «Поточні нематеріальні активи» і до форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Кореспонденцію рахунків розроблено із врахуванням основних положень Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р. та Методичних рекомендацій з обліку нематеріальних активів, затверджених

наказом МФУ від 16.11. 2009 № 1327. Основна кореспонденція за рахунком 29 «Поточні нематеріальні активи» наведена в додатку Е.

Як уже зазначалось, нині є необхідність у розробці Методичних рекомендацій із застосування форм первинного обліку нематеріальних активів і гудвілу. Ці форми первинного обліку нематеріальних активів можуть бути сформовані на основі вже існуючих Типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, що затвердженні наказом Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 р.

В нових Методичних рекомендаціях слід запровадити форми первинних документів, для обліку нематеріальних активів з набором відповідних реквізитів, які повинні включати документи, що будуть відображати всі групи нематеріальних активів, а не тільки ті, що віднесено до інтелектуальної власності. Тому, вони мають містити форми первинного обліку для прав користування природними ресурсами, майном, інтелектуальними ресурсами та іншими нематеріальними активами.

На нашу думку, аббревіатуру нематеріальні активи – НА, слід замінити на НМА, тому що скорочення НА широко вживається і під можна розуміти необоротні активи. Необхідно внести зміни у назви всіх типових первинних форм № НА-1, № НА-2, № НА-3, № НА-4 вилучивши з їх назв словосполучення «у складі нематеріальних активів».

Потребує удосконалення форма № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Цей документ необхідно окремо вести для об'єктів НМА, які віднесено до прав інтелектуальної власності та аналогічно розробити інвентаризаційний опис для інших об'єктів НМА.

В таблиці 3.5 наведено основну частину інвентаризаційного опису об'єктів права інтелектуальної власності.

Таблиця 3.5
форма № НМА - 4

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності (ІВ)

№ з/п	Назва об'єкта права ІВ	Інвентарний номер	Характеристика, призначення	Дата набуття права	Первісна (пероцінена) вартість, грн	Строк корисного використання		Фактична наявність правостановлюючого документу	Функціональна відповідність об'єкту ІВ	За даними бухгалтерського обліку		
						встановлено	не встановлено			кількість	добре; задовільно; погано	кількість
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

* Курсивом внесені уточнення рекомендовані автором

Джерело: удосконалено автором на основі [244].

Удосконалити форму № НМА – 4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності (ІВ)» пропонується за такими позиціями:

- збільшити кількість граф з 10 до 13, у зв'язку із необхідністю введення додаткових даних;
- включити графу 3 для відображення інвентаризаційного номера об'єкта ІВ для покращення контролю за нематеріальним активом;
- зробити уточнення в назві графи 5. Необхідно змінити назву «дата придбання» на «дату набуття права». Це уточнення потребує внесення у зв'язку із тим, що, по-перше, об'єкти інтелектуальної власності надходять на підприємство не тільки в результаті купівлі, а також у результаті створення, обміну, безоплатного отримання, шляхом внесення до статутного капіталу, шляхом об'єднання підприємств, а, по-друге, необхідно відмітити момент набуття права на об'єкт за правостановлюючими документами;
- додати уточнення в назву реквізитів графи 6 «первісна вартість». Нематеріальні активи в процесі використання на підприємстві можуть бути

переоціненими, тому необхідно цю графу назвати «первісна (переоцінена) вартість»;

– додати уточнення в назву реквізитів граф 7, 8 де зазначається термін корисного використання, який може бути встановлено для об'єктів прав інтелектуальної власності, а також будуть фіксуватися дані про об'єкти, що можуть мати невизначений термін корисного використання і не підлягають амортизації;

– змінити назву графи 9 «фактична наявність-кількість», яка інформаційно не передає, що перевіряється правовстановлюючий документ або об'єкт ІВ. Цю графу слід назвати «фактична наявність правовстановлюючого документу / кількість», в зв'язку із існуванням таких об'єктів інтелектуальної власності, наявність яких засвідчується правовстановлюючим документом та потребують перевірки на функціональність;

– додати графу 10 «функціональна відповідність об'єкту ІВ» в якій буде фіксуватися робочий стан таких об'єктів інтелектуальної власності, які потребують перевірки на функціональність (наприклад, програмне забезпечення, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми тощо). Це необхідно через те, що вони можуть бути пошкодженими і зможуть виконувати свою функцію тільки частково, або повністю втратять функціональність. Для встановлення їх робочого стану необхідно обрати відмітку (добрий; задовільний; незадовільний). Також може виникнути ситуація, коли існують фактично, наприклад, комп'ютерні програми, програмні прошивки для програмних пристроїв тощо, а правовстановлюючі документи відсутні. У цьому випадку дані можуть бути окремо зафіксовані у графах 9 і 10 форми № НМА – 4.

Аналогічно до форми № НМА – 4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності (ІВ)» слід сформулювати форму № НМА – 5 «Інвентаризаційний опис об'єктів права користування природними

ресурсами, майном та іншими нематеріальними активами», що наведена в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6
форма № НМА –5

Інвентаризаційний опис об'єктів права користування природними ресурсами, майном та іншими нематеріальними активами

№ з/п	Назва об'єкта права НМА	Інвентарний номер	Характеристика, призначення	Дата набуття права	Первісна (переоцінена) вартість, грн	Строк корисного використання (встановлено або не встановлено)		Фактична наявність правовстановлюючого документу	За даними бухгалтерського обліку		
						встановлено	не встановлено		кількість	кількість	Первісна (переоцінена) вартість, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

* Курсивом внесені уточнення рекомендовані автором

Джерело: удосконалено автором на основі [244].

Форма № НМА – 5 буде відрізнятися відсутністю графи, в якій зазначається функціональна відповідність об'єкту з відповідною характеристикою. Застосування цих інвентаризаційних описів необхідно для охоплення під час інвентаризації всіх нематеріальних активів підприємства, інформація про які буде зафіксована в подібних первинних формах. Порядок застосування первинних форм буде регулюватися одними Методичними рекомендаціями, що полегшить роботу бухгалтера.

Аналогічний підхід слід застосувати до всіх форм, що наведені в Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, що затвердженні наказом № 732 від 22.11.2004 р.

Хоча, на сьогодні, згідно чинного вітчизняного законодавства, внутрішній гудвіл не є об'єктом фінансового обліку, нами запропоновано і обґрунтовано необхідність ведення його обліку не тільки в управлінському, а також і у фінансовому обліку. Якщо внутрішній гудвіл, як об'єкт фінансового обліку буде визнано, виникне потреба у здійсненні первинного спостереження та контролю за цим видом активу. Це може бути реалізовано через застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як документування та інвентаризація.

Документування операцій пов'язаних з інвентаризацією внутрішнього гудвілу буде носити специфічний характер, що вплине на будову первинних форм обліку відносно цього активу, у тому числі й інвентаризаційного опису. В склад внутрішнього гудвілу входять неподібні об'єкти з різними характеристиками, що ускладнюється відсутністю, або неможливістю одержання на деякі з них правовстановлюючих документів. Тому, розробка форм первинних документів для обліку внутрішнього гудвілу не може бути уніфікованою одним типом документів який буде використовуватися для всіх груп (видів) цього активу.

Виникає необхідність в розробці первинних документів за групами, що входять до складу внутрішнього гудвілу (наприклад, людські активи, персональний внутрішній гудвіл керівника, клієнтські активи, НМА, пов'язані з контрактами; організаційні активи, соціальний активи, екологічні активи). Отже, й інвентаризаційний опис буде конкретизований за відповідною групою складових внутрішнього гудвілу. Одночасно, необхідно враховувати, що кожна група об'єктів внутрішнього гудвілу складається із різних за характеристикою активів, які можуть потребувати розробки додаткових форм первинних документів, що будуть враховувати їх особливості. Наприклад, в групу організаційні активи входить власнорозроблене програмне забезпечення, маркетингових активи, сертифікат відповідності продукції, незапатентовані технології, незапатентовані рецепти.

Відповідно, що це потребує розробки ще більш конкретизованих форм первинних документів і введення різних, додаткових реквізитів. Інвентаризаційний опис об'єктів внутрішнього гудвілу необхідно складати в розрізі центрів відповідальності, за якими закріплені ці об'єкти та за встановленою відповідальною особою.

Взагалі, формування первинних документів для обліку зовнішнього і внутрішнього гудвілу складно піддається уніфікації та носить специфічний характер.

У дисертаційному дослідженні В. М. Діба теж відмічає недосконалість розроблених типових форм для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. На його думку недоцільно складати інвентарну картку обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів № НА-2 оскільки в ній відбувається дублювання інформації, що наведена в формі № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Вчений вважає, що не коректно застосовувати термін «ліквідація» до нематеріальних активів. Тому слід замінити назву форми № НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» на «Акт списання об'єкта права інтелектуальної власності» [72, с.103-104]. Погоджуємося з пропозицією В. М. Діби щодо необхідності заміни існуючої назви форми № НА-3 та викладенні у редакції зазначеній вченим.

Ще одним проблемним питанням є відображення в обліку надлишків або нестач НМА виявлених під час інвентаризації. У Додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 розкрито порядок обліку лише лишків НМА за результатами інвентаризації. Порядок обліку нестач НМА в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і Методичних рекомендаціях № 1327 не розкривається.

У спеціальній літературі зустрічаються пропозиції нестачу НМА відображати аналогічно до операцій з ліквідації необоротних активів. З діяльності суб'єктів господарювання в процесі формування облікової кореспонденції керуються п. 30 додатка до Методичних рекомендацій № 1327, в частині відображення операції з ліквідації НМА з використанням субрахунка 976 «Списання необоротних активів». Втім, для обліку нестач НМА доречно відкрити додатковий субрахунок 973 для відображення втрат необоротних активів і надати йому назву «Нестачі необоротних активів». Цей субрахунок буде подібним до субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», але на відміну від нього, використовуватиметься для обліку операцій з необоротними активами.

Списанню нестачі НМА з балансу підприємства відповідає кореспонденція рахунків:

– на суму накопиченої амортизації по нестачі об'єктів НМА:

Д-т субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

К-т рахунка 12 «Нематеріальні активи»;

– на списану залишкову вартість по нестачі об'єктів НМА:

Д-т субрахунка Дт 973 «Нестачі необоротних активів»

К-т рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Відповідно потребує внесення уточнень до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 та опис додаткових кореспонденцій пунктами 14.4 і 14.5 до Розділу 3. «Облік нематеріальних активів за результатами інвентаризацій» Додатку до Методичних рекомендацій № 1327.

Необхідно зазначити, що відповідно до Методичних рекомендацій № 1327 нестачу НМА некоректно відображати кореспонденцією:

Д-т субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

К-т рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Аргументацією цього твердження є те, що на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» слід відображати нестачі оборотних активів, а для виявлених нестач необоротних активів має використовуватися рахунок 97 «Інші витрати», який призначений для обліку витрат інвестиційної діяльності.

Новою формою звітності для вітчизняних компаній є Звіт про управління, який вже давно увійшов у практику зарубіжних компаній. У звіті наводиться фінансова та нефінансова інформація, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та відображає основні ризики і невизначеності його діяльності. Звіт про управління подається разом з фінансовою та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. Мета формування звіту – доповнення річної фінансової звітності різнобічною інформацією, передусім нефінансовою.

Віднесення звіту про управління до фінансової звітності некоректне, що підтверджується такими позиціями:

1. Відповідно до ст. 1, Розділу 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, а у Звіті про управління, наводяться не тільки фінансові, а також нефінансові показники.

2. Згідно з нормами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в Розділі 2. Склад та елементи фінансової звітності, зазначено, що фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан) (далі – баланс), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (далі – звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Як видно, в цей перелік не увійшов Звіт про управління.

3. В п. 2 Постанови КМУ «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р. визначено, що звіт про

управління подається разом із річною фінансовою звітністю, але про подання цього звіту до Державної фіскальної служби і Державного комітету статистики не зазначається (крім окремих випадків). Відповідно до п. 2 Порядку № 419 Звіт про управління разом із іншими звітами необхідно оприлюднити на власній вебсторінці або вебсайті підприємства.

4. Стандартизовану форму звіту про управління не розкрито, тобто він складається за наведеними рекомендаціями у довільній формі, на відміну від фінансової звітності, яка чітко регламентована.

З огляду на вищезазначені аргументи слід стверджувати, що Звіт про управління не належить до складу фінансової звітності.

Щодо питання про віднесення звіту про управління до управлінської звітності, необхідно зазначити, що у ньому деталізовано не розкривається вся управлінська інформація, оскільки така відкритість може зашкодити діяльності підприємства і бути негативно використана конкурентами. Також, цей звіт підлягає оприлюдненню, а управлінська звітність є конфіденційною, тому його не можна віднести до такої звітності. Отже, Звіт про управління необхідно вважати інформаційним доповненням до фінансової звітності.

Інформацію, яку підприємствам й організаціям рекомендовано розкривати у звіті про управління, наведено в наказі МФУ «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» № 982 від 7.12.2018 р. (далі Методичні рекомендації № 982). В п. 2 Розділу 2 цих рекомендацій наведено 10 напрямів, відповідно до яких рекомендується систематизувати звітну інформацію. Слід звернути увагу на п. 7. «дослідження та інновації» і п. 10 «корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію)». Відповідно до п. 3 Розділу 2 цих методичних рекомендацій наведений перелік напрямів та показників, що підприємство може розкривати

у звіті, не є вичерпним, тобто суб'єкт господарювання також може розкривати іншу інформацію, яка, на його думку, є важливою.

У зв'язку з тим, що НМА займають ключові позиції в розвитку світової економіки є необхідність в розкритті їхньої складової у цьому звіті. Отже, в п. 7. «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 обов'язково оприлюднюються. Доречно 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 діяльності підприємства простежуються за даними з моменту реєстрації компанії.

Сучасна редакція п. 7 Розділу 3 Методичних рекомендацій № 982 дозволяє підприємствам наводити загальну інформацію про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, а також загальний обсяг витрат на такі заходи. Необхідно зазначити, що Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України порушувалось питання про розкриття інформації стосовно доходів підприємства, отриманих від конкретних винаходів, чи в розрізі окремих їх видів. Відображення таких показників у цьому звіті порушуватиме комерційну таємницю підприємства, відтак його власники й адміністрація не дозволять оприлюднювати таку інформацію.

Інформація за цим напрямом має наводитися не у розрізі окремих видів винаходів, а загалом по підприємству, без конкретизації.

В п. 10. Розділу 3 за напрямом «корпоративне управління» рекомендується наводити інформацію за низкою позицій. Слід звернути увагу на пп. 8 «перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління»

і пп. 9 «політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо)», які вказують на важливість розвитку інтелектуального капіталу компанії.

Розвиток інтелектуального капіталу (активів) компанії необхідно 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.

Висвітлення напрямів співпраці з закладами вищої освіти (ЗВО), які проводять підготовку профільних фахівців стосується: проведення підготовки та підвищення кваліфікації працівників; стажування викладачів ЗВО на базі підприємств; підготовка студентів за необхідними спеціальностями; стажування студентів на підприємствах; працевлаштування випускників.

Пріоритетні напрями роботи з персоналом можуть розкриватися через захист інвестицій у людський капітал, реалізацію навчальних проектів з

метою забезпечення компанії кваліфікованим персоналом, продовження формування управлінського кадрового резерву, впровадження низки онлайн програм для навчання працівників, впровадження проєктів з оцінювання персоналу.

Інформація Звіту про управління може бути додатково наведена у вигляді ілюстрацій, графіків, діаграм. Цей вид звітності має бути доступним для розуміння користувачами різного рівня підготовки. Він має формувати загальне враження про компанію і її стратегію, загалом зміцнювати її бренд. Кожній компанії слід розробити свою форму звіту, враховуючи особливості діяльності, яка сприятиме залученню клієнтів та інвесторів.

Отже, Звіт про управління має розкривати загальне враження про компанію і її стратегію, загалом зміцнювати її бренд. Кожна компанія має розробити свою форму звіту, враховуючи особливості діяльності, яка буде сприяти залученню клієнтів та інвесторів.

3.3. Організаційно-методичні аспекти обліку окремих видів нематеріальних активів

Класифікація НМА, що наведена у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» забезпечує віднесення нематеріальних активів до відповідної групи за правовою ознакою і привласненням номера облікового рахунка. Так, торговельні марки відносяться до групи – права на комерційні позначення. Ця група охоплює права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті [230]. Необхідно зазначити, що відповідно до п. 138.3.4. ПКУ цей вид нематеріальних активів віднесено до 3 групи – права на комерційні позначення з ідентичними складовими [229].

З юридичної точки зору правове регулювання власності на торговельну марку проводиться на основі низки нормативно-правових документів. У

Паризькій конвенції про охорону промислової власності розкривається порядок охорони товарного знака і знака обслуговування відповідно до міжнародного законодавства. У світовій практиці діє таке розмежування: товарні знаки – стосуються товарів, а знаки обслуговування – послуг.

В законодавстві України поєднано об'єкти інтелектуальної власності і передбачена правова охорона торговельної марки (знака для товарів та послуг). У Цивільному кодексі України щодо знака для товарів і послуг вживається термін «торговельна марка». Відповідно до ст. 492 Цивільного кодексу встановлюється право інтелектуальної власності на торговельну марку. Торговельною маркою може бути будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів [312].

Відповідно до Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» № 3689-12 від 15.12.1993 р., термін «знак» – це позначення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняються від товарів і послуг інших осіб. Право власності на знак в Україні засвідчується свідоцтвом на знак для товарів і послуг. Цей охоронний документ формується і видається на державному рівні – Державною службою інтелектуальної власності України.

Вимоги до заявки для одержання такого свідоцтва встановлені статтею 7 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» та виданими на його основі Правилами складання, подання та розгляду заявки на видачу свідоцтва на знак для товарів і послуг, затвердженими наказом Державного патентного відомства України № 72 від 20.08.1997 р. Відповідно до п. 4 ст. 5 вищезгаданого закону, обсяг правової охорони, який надається, визначається зображенням знака та переліком товарів і послуг, внесеними до Державного реєстру свідоцтв України на знаки для товарів і послуг та

засвідчується свідоцтвом з наведеними в ньому копією внесеного до Реєстру зображення знака та переліком товарів і послуг [251].

Згідно з п. 3 ст. 5 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», право власності на знаки для товарів і послуг має строковий характер: воно чинне протягом 10 років з дати, наступної за датою подання заявки й продовжується за клопотанням власника свідоцтва щоразу на 10 років, за умови сплати збору в порядку, встановленому п. 2 ст. 18 цього законодавчого акта [251].

У зарубіжній практиці широко використовується термін «бренд». В п. 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких також відносять назви брендів [189].

Бренд «*brand*» (англ.), що означає – «товарний знак». У словнику іншомовних слів вміщено такі визначення бренду: як комплекс інформації про компанію, продукт чи послугу; як концептуально впізнаваний товар, образ, набір послуг [282].

У цих нормативно-правових документах терміни: «товарний знак», «знак обслуговування», «торговельна марка», «знак для товарів і послуг», а також «бренд» розкривають розуміння про один і той самий об'єкт і тому можуть вживатися як тотожні. Водночас потрібно враховувати, що поняття «бренд» ширше, а торговельна марка є складовим елементом бренду. Бренд – це розкручена торговельна марка, яка може підтримувати іміджевий образ товару чи послуги серед споживачів значного сегмента ринку тривалий період.

Необхідно звернути увагу та переглянути вживання термінів «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг» у таких документах, як:

- Цивільний кодекс України;
- Податковий кодекс України;
- Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;

- П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

У зазначених вище документах доречно вживання одного терміну, наприклад «торговельна марка».

Необхідно зазначити, що торговельна марка (бренд) є візитною карткою у світі бізнесу. Міжнародна консалтингова група (Interbrand, 2018) щорічно оприлюднює рейтинг найдорожчих світових брендів. Оцінювання брендів відбувається через врахування низки вимог, зокрема таких: широке географічне охоплення; публічність і пізнаваність; операційний прибуток бренду; здатність бренду створювати стійкий попит і прибуток у майбутньому тощо. Глобальні бренди, які увійшли в десятку 2018 р. наведено у таблиці 3.7.

У сучасному світі нематеріальна складова відіграє велику роль у вартості компанії і створює значний розрив між балансовою вартістю та її ринковою вартістю (додаток В).

З табл. 3.7 та повної версії рейтингу можна переконатися, що найбільша частина кращих світових брендів припадає на компанії США (51 зі 100 позицій). Відомий факт, що економіка США досить потужна, займає шосте місце серед 190 країн світу щодо створення найбільш сприятливих умов для ведення бізнесу. У процесі підготовки рейтингу враховується багато факторів, серед них – оцінювання споживачів. У своїй діяльності американські компанії розробляють цілеспрямовані стратегії, орієнтовані на кінцевого споживача. В табл. 3.7 та джерелах [102; 104] не представлені країни, які розвиваються або належать до сировинного сектору, у т. ч. Україна та інші країни СНД.

Крім того, одним з найважливіших факторів рейтингу є пізнаваність бренду за кордоном. Україна за рівнем організації міжнародної торгівлі в

2019 р. зайняла 74, порівняно з 109 місцем у 2015 р., що сприяє покращенню поширення інформації про бренд.

Таблиця 3.7

Рейтинг кращих світових брендів 2018 р. (10 верхніх позицій)

Рей-тинг	Бренд	Країна	Сектор	Зміна в вартості бренду (2018/2017)	Вартість бренду (\$ млн.)
1	Apple	США	Technology (технології)	+16%	214,480
2	Google	США	Technology (технології)	+10%	155,506
3	Amazon	США	Retail (інтернет-сервіс)	+56%	100,764
4	Microsoft	США	Technology (технології)	+16%	92,715
5	Coca-Cola	США	Beverages (безалкогольні напої)	-5%	66,341
6	Samsung	Южная Корея	Technology (технології)	+6%	59,890
7	Toyota	Японія	Automotive (автомобільний)	+6%	53,404
8	Mercedes-Benz	Германия	Automotive (автомобільний)	+2%	48,601
9	Facebook	США	Technology (технології)	-6%	45,168
10	McDonald's	США	Restaurants (ресторанний бізнес)	+5%	43,417

Джерело: згруповано за даними Best global brands. Interbrand. (2018). [377].

Всесвітній банк оприлюднив чергове дослідження «Ведення бізнесу в 2019 році», в якому відображено рейтинг 190 країн світу щодо показників створення сприятливих умов для бізнесу. Рейтинг охоплює 10 основних індикаторів регулювання підприємницької діяльності. У цьому рейтингу Україні належать такі місця: реєстрація підприємства – 61; одержання дозволу на будівництво – 20; підключення до систем електропостачання –

128; реєстрація власності – 61; кредитування – 37; захист інвесторів – 45; оподаткування – 65; міжнародна торгівля – 74; забезпечення виконання контрактів – 63; ліквідація підприємств – 146 [57]. У першу десятку входять країни, які мають найбільш сприятливі умови для ведення бізнесу, а саме: Нова Зеландія; Сінгапур; САР, Гонконг, Китай; Данія; Республіка Корея; США; Грузія; Великобританія; Норвегія; Швеція. В 2019 р. Україна зайняла 64 місце, що краще порівняно з 83 місцем у 2016 р. і 96 місцем у 2015 р. [102; 103; 104].

Нині вести мову про розвиток бренду досить проблематично. У складних політичних і економічних умовах підприємці орієнтуються на забезпечення фінансової стабільності, а не займаються просуванням бренду на глобальні ринки для набуття кращих позицій серед найдорожчих світових брендів.

Досвід економічно розвинених країн свідчить про посилення конкурентної боротьби за покупців на ринку брендів. Має місце конкуренція рекламних образів брендів, які викликають необхідну емоцію в покупця [295, с. 93]. Безперечно, що товари без марок поступаються своїми позиціями на ринку різних товарних категорій.

У процесі створення бренду компанія значну увагу повинна приділяти якості товару, рекламі, експорту та іншим чинникам. Якість має зберігатися протягом всього життя бренду. Покупець під час купівлі товару сподівається, що отримає аналогічну якість, як і раніше, тому часом відбувається автоматична покупка, зумовлена брендом, яка формується на підсвідомому асоціативному рівні. Дуже часто бренд дає змогу швидко зробити свій вибір покупцю.

Підхід до розробки торговельної марки повинен бути зважений, вона має бути простою та не перевантаженою деталями. Яскравим прикладом є логотип Apple, який легко запам'ятовується і упізнається, а також може бути зображений і нанесений на різні предмети та матеріали.

Вітчизняні підприємства повинні детально вивчати та впроваджувати різноманітні маркетингові новації, що сприятимуть популяризації торговельної марки і розвитку компанії.

Необхідно зазначити, що відображення торгових марок у системі обліку поки що є суперечливе. Серед проблемних питань – формування первісної вартості торговельної марки при її створенні, а також порядок і дата визнання торгової марки як об'єкта обліку у складі нематеріальних активів на балансі підприємства. Для усунення розбіжностей у підходах щодо цих питань виникає потреба у розробці методики обліку торговельної марки відповідно до чинного законодавства.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [230]. Згідно з п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством / установою, охоплює прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). Але водночас з цим у п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на підвищення ділової репутації підприємства / установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [230].

Важливо визначитись, які витрати входять до вартості торговельної марки для визнання її як нематеріального активу, а які необхідно відображати

у складі витрат відповідного звітнього періоду. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не передбачено однозначного, чітко регламентованого положення щодо обліку таких витрат, що породжує різні погляди, науковців на розуміння і трактування положень П(С)БО 8. У п. 10 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартістю, а у п. 9 П(С)БО 8 витрати на створення торгових марок (товарних знаків) мають відображатися у складі витрат відповідного звітнього періоду. Якщо підприємство має намір створити і зареєструвати торговельну марку і поставити її на баланс, то виникає проблема в який спосіб це можливо керуючись п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Всі методичні підходи, що розкриті в пп. 9, 10, 11, продубльовано в пп. 2.3, 2.4, 2.11 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

У наукових працях наводяться різні підходи, але найбільш поширене виокремлення трьох, що стосуються відображення в обліку торговельних марок під час їх створення:

- 1) капіталізація витрат на створення торговельної марки;
- 2) списання витрат на створення торговельної марки на витрати звітнього періоду;
- 3) списання витрат на дизайн торговельної марки на витрати звітнього періоду та капіталізація витрат на реєстрацію об'єкта права.

Абзац шостий п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» необхідно доопрацювати і внести уточнення, які стосуються витрат на створення тих торговельних марок, на які підприємство не планує встановлювати право власності.

У п. 64 МСБО 38 «Нематеріальні активи» вказується, що витрати на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу загалом. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні

активи [189]. Цей пункт теж треба розуміти як такий, що стосується тих внутрішньо генерованих брендів, на які підприємство не планує встановлювати право власності.

В процесі формування первісної вартості торговельної марки витрати пов'язані з її створенням необхідно відобразити на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». На виконання п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість торговельної марки буде охоплювати такі витрати:

- вартість послуг дизайнера за розробку знака для товарів і послуг;
- збір за подання заявки та проведення експертизи, яку проводить Державне підприємство «Український інститут інтелектуальної власності»;
- державне мито за видачу свідоцтва;
- збір за публікацію про видачу свідоцтва в установленому порядку (публікуються в офіційному бюлетені «Промислова власність»);
- вартість послуг представників у справах інтелектуальної власності (патентних повірених), зареєстрованих відповідно до закону.

Перелічені витрати, накопичені на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», переносяться на субрахунок 123 «Права на комерційні позначення». Необхідно зазначити, що лише після одержання свідоцтва на знаки для товарів та послуг виникає можливість визначити суму всіх витрат, понесених на створення торговельної марки й установити її балансову вартість. До одержання свідоцтва знак для товарів та послуг буде обліковуватися як капітальна інвестиція, тобто, відноситися до нематеріальних активів. На субрахунку 123 «Права на комерційні позначення» торговельна марка буде обліковуватися після одержання свідоцтва на знаки для товарів та послуг.

Реєстрація торговельної марки (знака для товарів і послуг) і одержання свідоцтва України дає його власнику майнові права інтелектуальної власності

на цей об'єкт, що засвідчено ст. 495 Цивільного кодексу України. Також відповідно до ст. 16 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» встановлено такі права власника свідоцтва:

- право на використання знака;
- право забороняти іншим особам використовувати знак або позначення, яке можна сплутати зі знаком без його згоди;
- передавати будь-якій особі право власності на знак повністю або відносно частини зазначених у свідоцтві товарів і послуг, на підставі договору;
- право дати будь-якій особі дозвіл (видати ліцензію) на використання знака на підставі ліцензійного договору;
- право проставляти поряд із знаком попереджувальне маркування, яке вказує на те, що цей знак зареєстровано в Україні [251].

Права, що випливають зі свідоцтва, діють від дати подання заявки. Встановлення дати подання заявки є підставою для відмови іншому суб'єкту у реєстрації схожого знаку. Це означає, що використання знака на товари і послуги можливе на підставі поданої заявки на реєстрацію знака на товари і послуги до одержання свідоцтва. Підприємство може використовувати знак з розміщенням попереджувального маркування «ТМ», що є підтвердженням знаходження знака на реєстрації. На практиці права, засвідчені свідоцтвом, можливо одержати через 12 місяців після подання заявки на реєстрацію. Видача свідоцтва здійснюється Установою у місячний термін після державної реєстрації знака.

Право власності на знаки для товарів та послуг підлягає амортизації. Відповідно до пп. 38.3.1. ПКУ розрахунок амортизації нематеріальних активів здійснюється відповідно до НП(С)БО або МСФЗ з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 п. 14.1 статті 14 розділу I ПКУ, пп. 138.3.2-138.3.4 цього пункту. За таким розрахунком застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені НП(С)БО, крім «виробничого» методу. Строк

нарахування амортизації торговельної марки встановлюється відповідно до правовстановлюючого документа.

Необхідно зауважити, що дата нарахування амортизації на торговельну марку, буде встановлюватися від дати одержання свідоцтва про реєстрацію. Заявка на реєстрацію торгової марки не є підставою для нарахування амортизації, тому що знак може бути не зареєстрований і права не будуть засвідчені свідоцтвом.

Дискусійною є також практика амортизації права на знаки для товарів і послуг. Окремі економісти вважають, що амортизація не повинна нараховуватися на об'єкти права, вартість яких з часом не зменшується, а також ті, що будуть приносити підприємству прибуток протягом усього періоду функціонування підприємства. До нематеріальних активів з невизначеним строком використання можна віднести: права на знаки для товарів і послуг, комерційні (фірмові) найменування, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» також зазначено, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації, а перелік таких активів має встановлюватися підприємством. Керівництву підприємства необхідно індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта нематеріального активу, у т. ч. на торговельну марку (знаки для товарів і послуг), на який недоцільно нараховувати амортизацію.

Згідно із ст. 24 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», будь-яка особа має право зареєструвати знак в іноземних державах. Ця процедура передбачена Мадридською угодою про міжнародну реєстрацію знаків та/або Протоколом до Мадридської угоди. Відповідно до Мадридської угоди торгова марка може бути зареєстрована і охоронятися в 97 країнах світу (тільки в тих, які є учасниками Мадридської угоди і/або Мадридського протоколу). Міжнародна реєстрація торгової марки за Мадридською системою значною мірою спрощує управління реєстрацією: в особи, яка зареєстрована, є

можливість вносити подальші зміни або продовжити реєстрацію за допомогою встановлених процедур.

Гудвіл як складова бренду впливає на його рейтинг. Порядок обліку НМА не визначено в частині відображення гудвілу в Плані рахунків і звітності, що потребує внесення змін до Розділу 1 Приміток до річної фінансової звітності. Необхідно змінити назву форми № 5 1 Розділу «Нематеріальні активи». Це зумовлено тим, що в цьому розділі розкривається інформація про НМА, що згідно з Планом рахунків обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», та гудвілу, який обліковується на іншому рахунку 19 «Гудвіл». Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про НМА і гудвіл та розкриття інформації про них у фінансовій звітності окремо регулюється різними стандартами, а саме: П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», що підтверджує необхідність уточнення назви Розділу 1 у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл».

Також потребують уточнення окремі аспекти щодо відображення гудвілу в обліку та звітності.

Щодо поняття «гудвіл», то його поява датується ще 1571 роком. Найперший судовий прецедент, пов'язаний з визначенням та оцінкою гудвілу виник в Англії у 1620 р. – справа «Брод проти Джоліфа» [126, с. 7–8]. В перекладі з англійської гудвіл (goodwill) означає «добра воля», що розкривається як надання добровільної згоди покупця заплатити продавцю за щось відоме обом сторонам, що поки не відображене у звітності.

Актуальними є декілька варіантів, які пов'язані з поняттям «гудвіл», а саме: «ділова репутація», «бренд компанії», «ціна фірми», «корпоративний імідж». Еволюція поняття гудвілу розкривається на основі трьох основних підходів, що зазначаються в науковій літературі до його розуміння, а саме: юридичного, економічного і бухгалтерського.

За юридичним підходом, як зазначає В. О. Вакун, «гудвіл – це сукупність виняткових і невиняткових майнових прав на нематеріальний актив. Критерієм ідентифікації в такому разі виступає наявність права власності на нього. Важливою особливістю є також віддільність та невіддільність від юридичної чи фізичної особи» [30].

Також, дискусійним залишається питання щодо можливості відділення або невідділення гудвілу від підприємства. На даний час думки вчених різняться щодо однозначного підходу стосовно цього питання. Отже, існує підхід, що гудвіл не можна відділити від суб'єкта господарювання, і навпаки – він підлягає ідентифікації та класифікації [126, с. 12].

У Цивільному кодексі України (ч. 1 ст. 201) до особистих немайнових благ, які охороняються цивільним законодавством віднесено ділову репутацію. У низці вітчизняних законодавчих документів гудвіл розкривається як вартість ділової репутації суб'єкта господарювання. Це нематеріальне благо юридичної особи, що формується на основі суспільної або громадської оцінки, яка враховує комплекс різних заходів, до яких входить престижність торговельної марки, лідерські позиції на ринку, ділові якості тощо.

Відповідно до економічного підходу, під гудвілом розуміють сукупність нематеріальних чинників (активів), наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід [288].

За економічним підходом гудвіл слід розуміти, як сукупність неідентифікованих і неоцінених нематеріальних ресурсів підприємства. Відповідно до цього підходу гудвіл має бути відображеним в обліку протягом всього періоду існування суб'єкта господарювання, через його властивість впливати на фінансовий результат діяльності. Цей підхід допускає визнання гудвілу не тільки під час придбання підприємства, а й протягом його поточної діяльності (внутрішній гудвіл).

Згідно з бухгалтерським підходом гудвіл визнається тільки під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів. Бухгалтерський підхід щодо розкриття і трактування гудвілу відповідно до чинного законодавства регулюється П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Гудвіл буде оцінюватися як перевищення ринкової вартості підприємства над його балансовою вартістю. Під час обрахунку може бути отриманий як позитивний, так і негативний результат. Відповідно позитивна різниця буде визнана гудвілом і віднесена до активів компанії, а негативна як гудвіл не визнається, відтак відноситься до складу доходів.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Цей вид гудвілу виникає в процесі придбання, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та (або) видів їхньої діяльності. Є вагомі причини вести мову також про «внутрішній гудвіл», який описують у своїх працях такі науковці, як В. В. Травін [298], Г. В. Уманців [301], С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага [45].

Як зазначає М. Тірні, нематеріальні цінності такого типу, як гудвіл саме і є мотивуючим фактором у прийнятті рішення про придбання. Саме гудвіл вказує на надмірну прибутковність компанії. Всі нематеріальні активи, придбані у бізнес-поєднаннях, які позначаються, як гудвіл, повинні бути ідентифіковані, оцінені та розкриті, а не зазначатися однією сумою у фінансовій звітності [412].

На думку Х. Пінг, Бао Ді, необхідно періодично оцінювати гудвіл протягом нормального бізнес-періоду заради підтримання та вдосконалення комерційного добробуту підприємств, а не лише тоді, коли передаються права на активи або інвестуються як акції [405].

Погоджуємося з авторами і вважаємо необхідним вести облік внутрішнього гудвілу з встановленням факторів його виникнення і виокремлення складових, що дасть змогу чітко окреслити сильні сторони компанії в процесі її діяльності, а також за необхідності продажу.

Внутрішній гудвіл має бути відображений не тільки в управлінському, а й у фінансовому обліку підприємств. До нього можуть включатися інтелектуальні активи за їх видами, які доречно обліковувати на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл». Такий підхід вимагає внесення змін до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», в частині окремого відображення зовнішнього і внутрішнього гудвілу. Зовнішній гудвіл слід розкривати в статті 1060, а внутрішній гудвіл – в статті 1055. Також, внесення уточнень потребує Розділ 1 Приміток до річної фінансової звітності у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

До рахунку 42 «Додатковий капітал» необхідно відкрити субрахунки 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу», 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу» для ведення обліку інтелектуального капіталу – де за кредитом цього субрахунку буде відображатися приріст інтелектуального капіталу, що формується на підприємстві, а за дебетом – списання інтелектуальних активів, що припиняють використовуватися на підприємстві.

Введення субрахунка 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу» доцільне при купівлі або приєднанні іншого підприємства. У цьому випадку необхідно відобразити на балансі одержані активи і зобов'язання та визначити одержаний інтелектуальний капітал. Ця операція в обліку буде відображена за дебетом субрахунку 191 «Зовнішній гудвіл» і кредитом субрахунку 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу». Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу може визначатися по методиці обліку інтелектуальних активів, розкритій в четвертому розділі дисертації за основними його складовими (людські активи; персональний

внутрішній гудвіл керівника; клієнтські активи; НМА, пов'язані з контрактами; організаційні активи; соціальний активи; екологічні активи). Паралельно підприємство може вести облік внутрішнього гудвілу, який в пасиві балансу буде зафіксований як інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу.

Формування внутрішнього гудвілу відобразатиметься за дебетом субрахунка 192 «Внутрішній гудвіл» та кредитом субрахунка 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу». Це зумовлено тим, що підприємство протягом певного періоду несе витрати на створення інтелектуальних активів. Під час створення інтелектуального капіталу в обліку такі операції відображаються за дебетом рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та кредитом рахунків 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями», що у результаті зменшуватиме базу оподаткування і, відповідно, прибуток підприємства протягом певного періоду, хоча фактично витрати понесені на створення інтелектуальних активів призведуть до збільшення внутрішнього гудвілу підприємства і відповідно його вартості. Тут виникає протиріччя, що потребує усунення для відображення реальної вартості підприємства через врахування інтелектуальних активів, які в сукупності складають внутрішній гудвіл.

Врахування цієї пропозиції в бухгалтерському обліку не призведе до зменшення реальної вартості підприємства та не суперечитиме принципу повного висвітлення інформації під час її відображення у фінансовій звітності. Відповідно у фінансовій звітності буде відображена інформація (про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій), яка здатна вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Вплив інформації про внутрішній гудвіл (інтелектуальні активи) на управлінські рішення, у т. ч. стратегічні – безперечний. Принцип балансового узагальнення, який

розкривається через впорядкування об'єктів обліку і узагальнення інформації про факти господарської діяльності також буде збережено. Відповідно, відображення внутрішнього гудвілу на рахунку 19 «Гудвіл» – збільшуватиме підсумок Розділу 1 активу балансу «Необоротні активи», а відображення інтелектуального капіталу на рахунку 42 «Додатковий капітал» – збільшуватиме підсумок Розділу 1 пасиву балансу «Власний капітал». Така методика обліку дозволить фіксувати зростання вартості підприємства. За існуючим на сьогодні підходом подібні операції списуються протягом звітного періоду на витрати підприємства, чим зменшують прибуток, що не призводить до зростання вартості підприємства. Зазначене потребує перегляду методології обліку внутрішнього гудвілу і інтелектуального капіталу, порядку відображення цих об'єктів в обліку з внесенням змін до чинних нормативно-законодавчих документів.

Слід зазначити, що сучасні трансформації в обліковій системі однаковою мірою стосуються як фінансового, так і управлінського обліку.

Інтеграція управлінського і фінансового обліку має переваги і розкривається через використання єдиної інформаційної бази. Вона дає змогу: мінімізувати часовий лаг на перенесення даних із системи управлінського обліку до системи фінансового обліку, пришвидшити формування показників у фінансовій звітності, оперативно використовувати інформацію про рух, стан, ефективність НМА та гудвілу. Формування показників про НМА та гудвіл в управлінському обліку за центрами відповідальності (далі ЦВ) у внутрішній управлінській звітності підвищить виконання інформаційної і контрольної функцій до цього виду активів (додаток Ж).

Запропонований підхід до формування управлінської звітності на основі інформації про НМА по всіх ЦВ дасть змогу об'єднати й узагальнити інформацію про НМА за конкретний період. У кінці звітного періоду керівниками ЦВ формується внутрішня звітність з урахуванням руху НМА за підрозділами ЦВ і передається у відділ управлінського обліку. Відділ

опрацьовує і аналізує звіти враховуючи всі дані ЦВ, узагальнюючи їх у внутрішньогосподарські форми звітності і передає для вивчення менеджерам. Форма внутрішнього управлінського реєстру про рух грошових потоків щодо НМА на прикладі ЦВ «Апарат управління», побудована на основі Приміток до річної фінансової звітності може бути така, як наведена в додатку 3.

У внутрішній управлінській формі звітності наводиться назва і номер аналітичного рахунка до відповідного субрахунка, який відображає наявний на підприємстві вид активів.

Відхилення затвердженого бюджету по придбанню НМА розраховується через визначення різниці між показником затверджених витрат на їх придбання та показником суми тих НМА, що реально надійшли за звітний період. Зведена форма внутрішньої управлінської звітності формується на основі узагальнення інформації за всіма підрозділами відповідних ЦВ.

З метою удосконалення управління НМА необхідно виокремити об'єкти НМА, які не відображені у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», але повинні оцінюватися компанією, оскільки впливають на її додану вартість. Ці об'єкти наведені в п. 3.1 Розділу 3 та розкриті в розрізі аналітичних рахунків для управлінського обліку інтелектуальних активів (ІА) в п. 4.3 Розділу 4.

З використанням запропонованої форми внутрішньої звітності, в основу якої покладено ф. № 5 «Примітки для річної фінансової звітності», з включенням додаткових показників для ведення управлінського обліку у системі управління можна ідентифікувати НМА за відповідними ЦВ. Це надає можливість службі управління отримувати інформацію як за ЦВ, так і за їхніми підрозділами, за різними періодами часу, мати показники загалом по підприємству, контролювати обсяг, напрям, відхилення планових і фактичних витрат при надходженні НМА. За наявності цієї форми внутрішньої звітності, суттєво спрощується процедура складання фінансової звітності.

Для впровадження внутрішньої управлінської звітності про НМА на підприємствах необхідне застосування інтегрованої, багатофункціональної автоматизованої системи, яка забезпечить синхронне формування необхідних показників, що відобразатимуться у фінансовому і управлінському обліку.

3.4. Амортизаційна політика щодо нематеріальних активів на підприємстві

Сучасні економічні умови й прояви кризових явищ в країні визначають потребу у формуванні ефективної амортизаційної політики щодо необоротних активів на підприємстві, що визначається її впливом на відтворювальні процеси суб'єкта господарювання та його фінансові результати. Процес нарахування амортизації НМА тісно пов'язаний з встановленням підходів до визначення строків корисного використання НМА, визначенням ліквідаційної вартості НМА, вибором найбільш доцільного методу нарахування амортизації, правильним формуванням амортизаційної вартості НМА. Удосконалення методичних аспектів амортизаційної політики НМА передбачає покращення обліково-аналітичних процесів у діяльності підприємства.

На практиці та в економічній літературі нерідко ототожнюються такі поняття щодо амортизації, а саме: «амортизаційні відрахування», «накопичена амортизація», «знос», що вносить непорозуміння в економічну термінологію.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їхнього корисного використання (експлуатації) [231].

Економічну сутність амортизації нематеріальних активів слід розуміти, як процес поступового переносу вартості НМА протягом усього терміну їхнього корисного використання, відповідно до обраного методу нарахування

амортизації, на витрати суб'єкта господарювання для покриття витрат на створення, одержання, придбання активів. Отже, метою амортизації є відшкодування підприємству понесених витрат, які були інвестовані в придбання (створення) НМА. Амортизацію можна віднести до власних фінансових ресурсів, що дає змогу відтворити нематеріальні активи підприємства.

Натомість, поняття зносу втілює в собі накопичене моральне старіння та фізичне зношення необоротних активів, що мають матеріальну природу. Матеріальні необоротні активи зношуються з часом і втрачають вартість від їх використання. Нематеріальні активи втрачають вартість через закінчення строку корисного використання, моральне старіння, інші нефізичні чинники. До НМА застосування поняття «знос» недоречне, через їхню нематеріальність. Потрібно зауважити, що між амортизацією і зносом необоротних активів наявний зв'язок, який полягає в тому, що амортизаційні відрахування одночасно з перенесенням своєї вартості на актив у сукупності показують ступінь його зносу. У бухгалтерській практиці сума накопиченої амортизації НМА в сукупності складається із сум амортизаційних відрахувань з початку його корисного використання, що не завжди відповідає реальному стану амортизованого активу. Тому не варто амортизацію загалом розглядати як знецінення вартості НМА, а також ототожнювати поняття амортизації і зносу по відношенню до НМА для уникнення термінологічних непорозумінь.

Дискусійним залишається питання щодо нарахування амортизації на всі НМА. Деякі окремі економісти вважають, що амортизація не повинна нараховуватися на об'єкти права, вартість яких з часом не зменшується, а також на ті, які приносять підприємству прибуток протягом усього періоду функціонування підприємства (до прикладу, фірмовий знак). Керівництво підприємства на свій розсуд має індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта НМА, щодо якого нарахування амортизації недоцільне.

Відповідно до п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їхнього корисного використання, який встановлюється підприємством у процесі визнання цього об'єкта активом (в разі зарахування на баланс) [230].

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» також зазначено, що НМА з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають та те, що перелік таких активів має бути встановлено керівництвом підприємства.

Згідно із цим твердженням, до НМА з визначеним строком корисного використання слід віднести: право на користування надрами та іншими ресурсами природного середовища; право користування будівлею, право на оренду приміщень; право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин; право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програмні прошивки для програмних пристроїв), а до активів з невизначеним строком: права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції.

Постійні зміни, які відбуваються у діяльності суб'єктів господарювання впливають на ймовірність одержання підприємством економічних вигід, що прямо пов'язано з вибором методу нарахування амортизації на НМА, а також зі строком їхнього корисного використання, що вказує на необхідність застосування п. 31 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У зв'язку із переглядом підприємством строку корисного використання і методу нарахування амортизації НМА може змінитися сума прибутку. Тому за необхідності доцільно вносити зміни, які усунуть неточності у формуванні показників бухгалтерської звітності. Ці зміни необхідно відображати в обліковій політиці підприємства. У цьому випадку амортизація НМА нараховується, за

новим методом нарахування амортизації і строком використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін [230].

Важливим чинником, який необхідно враховувати при виборі методу нарахування амортизації є швидкість морального старіння нематеріальних активів. У сучасних реаліях ця категорія активів найбільш вразлива з огляду безперервний розвиток суспільства і виникнення більш досконаліх аналогів НМА. Моральний знос впливає і на знецінення нематеріальних активів, що необхідно враховувати під час вибору методу амортизації, тобто доцільно використовувати прискорені методи списання або прямолінійний метод.

У п. 2.4. дисертаційного дослідження вже розкриті окремі аспекти нарахування амортизації, в частині:

- положень, які необхідно враховувати для визначення строку корисного використання за П(С)БО і податковим законодавством;
- методів амортизації НМА, що обираються відповідно до чинного законодавства;
- визначення ліквідаційної вартості НМА;
- різниці, які виникають при податкових розрахунках під час операцій з НМА.

Водночас потребує уточнення ще низка положень стосовно амортизації нематеріальних активів.

У МСБО 38, нематеріальні активи поділено на дві категорії:

- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання, щодо яких неможливо передбачити період, впродовж якого ці активи, як очікується, будуть приносити економічні вигоди;
- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання, тобто з обмеженим періодом отримання від нього підприємством економічних вигод.

За МСБО 38, нарахування амортизації здійснюється лише за нематеріальними активами, які мають визначений термін корисного використання [189].

Також згідно з МСБО сума амортизації нематеріальних активів належить до витрат звітного періоду, тобто збільшує суму витрат підприємства, що аналогічно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Але відповідно до деяких МСБО є припущення, що є окремі випадки, які дозволяють включати суми амортизаційних відрахувань до балансової вартості інших активів (до прикладу, амортизація ліцензії, патента до собівартості виробленої продукції, що безпосередньо пов'язана з її виготовленням).

У МСБО вказано, що ліквідаційна вартість багатьох нематеріальних активів переважно є нульовою, а відтак, амортизація нараховується на їхню балансову вартість.

Оскільки у вітчизняній практиці і зарубіжних країнах суб'єктам господарювання надано право вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів, що пов'язано з очікуваними економічними вигодами від споживання цих активів. У п. 98 МСБО 38 «Нематеріальні активи» дозволяється використовувати різні методи амортизації, а саме: прямолінійний, зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Методика застосування цих методів в МСБО 38 «Нематеріальні активи» не розглядається, на відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби».

Вибір методів, нарахування амортизації на об'єкти нематеріальних активів, є важливою обліковою процедурою, яку необхідно розкрити в обліковій політиці підприємства. В економічній літературі не доведено, який саме метод доцільно застосовувати до відповідних груп нематеріальних активів. На рисунку 3.3 згруповано інформацію щодо особливостей застосування методів амортизації до відповідних НМА та рекомендовано об'єкти на, які амортизація може не нараховуватися.

На рис. 3.3 прогресивні (сповільнені) методи нарахування амортизації рекомендовано застосовувати до таких активів, як право на винаходи, корисні моделі сорти рослин, породи тварин тощо. Ці об'єкти НМА можна побачити на рис. 3.3 рекомендованими для застосування при використанні інших методів амортизації. Це пов'язано із тим, що на сьогоднішній день сповільнені методи не рекомендовано використовувати згідно з чинними нормативно-правовими документами. Тому, як альтернативний варіант такі об'єкти НМА можуть амортизуватися за допомогою інших методів.

Чинним законодавством надане право суб'єктам господарювання самостійно обирати один з методів нарахування амортизації нематеріальних активів, передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме: прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий.

Слід ураховувати, що при застосуванні дегресивних (прискорених) методів (кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості) величина амортизаційних відрахувань у перші роки використання нематеріальних активів буде більшою, ніж у наступних роках. Обираючи ці методи підприємство перестраховується від ризику недостовірності встановлення швидкості морального зносу нематеріального активу, а також невдалого визначення строку корисного використання. У перші роки застосування прискорених методів амортизації буде відмічатися зменшення прибутку й відповідно нижчим буде рівень податкових платежів до бюджету. З іншого боку, застосування прискорених методів амортизації призведе до підвищення ціни на виготовлену продукцію, що може вплинути на зниження попиту й відповідно на зниження обсягу прибутку від її реалізації. Для суб'єкта господарювання переваги застосування прискорених методів суттєво вищі, ніж для держави. В умовах світової і політичної кризи з підвищенням рівня інфляційних процесів буде відмічатися недоотримання коштів до державного бюджету.

З огляду на це застосування прискорених методів амортизації в умовах кризових явищ доречно певною мірою обмежувати, як це характерно для багатьох зарубіжних країн: прискорені методи нарахування амортизації обмежуються податковим законодавством.

Потрібно зазначити, що метод зменшення залишкової вартості не зовсім зручно застосовувати для нарахування амортизації на НМА по тій причині, що їх ліквідаційна вартість у багатьох випадках є нульовою.

Якщо неможливо чітко встановити, як буде відбуватися надходження економічних вигод, то для нарахування амортизації на НМА слід використовувати лінійний (прямолінійний) метод. Використання прямолінійного методу забезпечує рівномірні частини амортизаційних відрахувань, що протягом всього періоду експлуатації НМА буде підтримуватися однаковий рівень прибутку, а відтак і обсяг платежів до бюджету. В умовах нестабільної економіки цей метод буде сприяти підтриманню однакового рівня ціни на виготовлену продукцію, а відповідно і попиту. Серед основних недоліком цього методу – неврахування морального старіння цього виду активів.

В зарубіжній практиці для нарахування амортизації використовуються також прогресивні методи. Щодо застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на нематеріальні активи на вітчизняних підприємствах необхідно зазначити, що їх використання не прописано у М(С)БО, П(С)БО та ПКУ. Прогресивні методи призводять до того, що економічні вигоди від використання нематеріальних активів на підприємстві збільшуватимуться не в перші, а у наступні роки їхнього використання.

Норма амортизації в разі застосування прогресивних методів з кожним наступним роком буде зростати, а також зростатимуть обсяги амортизаційних відрахувань. Такий підхід доречний для використання на вітчизняних підприємствах для амортизації НМА, до прикладу, права на винахід, сорт рослин, породу тварин тощо. Залежно від специфіки роботи підприємство на

свій розсуд прогнозує порядок надходження економічних вигод від використання нематеріального активу та доцільність застосування сповільнених методів амортизації.

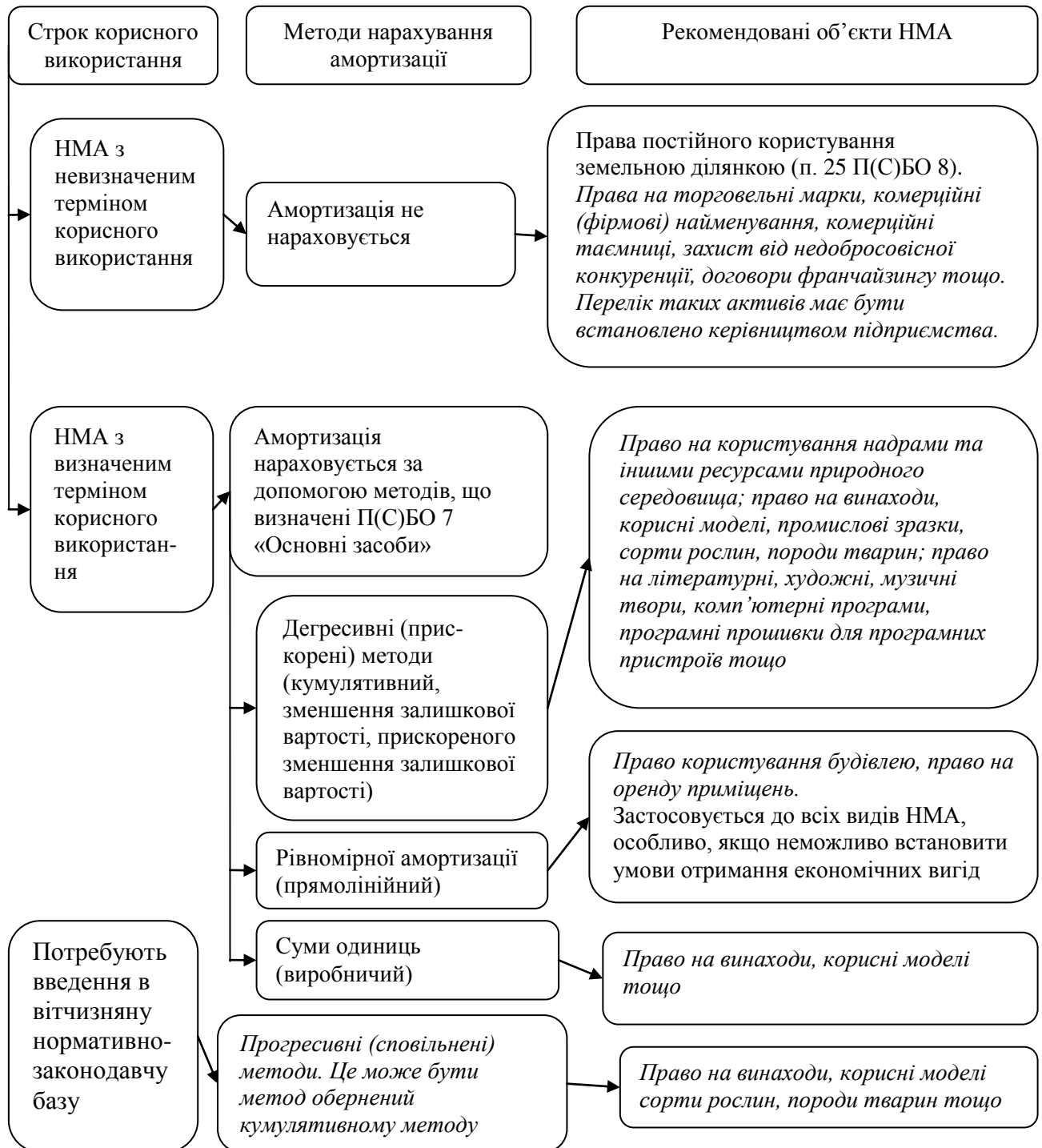


Рис. 3.3. Особливості використання методів нарахування амортизації для об'єктів НМА

**Курсивом зазначено пропозиції автора до чинних нормативних документів*

Джерело: сформовано автором

В економічній літературі описано прогресивні (сповільнені) методи нарахування амортизації. На практиці можливе використання методу, оберненого кумулятивному. Він передбачає розрахунок річної суми амортизації як добутку вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Відповідно кумулятивний коефіцієнт є співвідношенням кількості років експлуатації НМА, починаючи з першого року їх використання та підсумку числа років його корисного використання. Цей метод буде вважатися сповільненим, оскільки дасть змогу нараховувати амортизацію у перші роки експлуатації у менших розмірах, ніж надалі.

Впровадження прогресивних методів амортизації в умовах нестабільної (кризової) економічної ситуації дасть змогу підприємству в перші роки відображати менші суми амортизаційних відрахувань, що не занижуватиме обсягу прибутку підприємства, і відповідно підтримуватиме нормальний рівень надходжень податків до бюджету. Отже, необхідно відобразити цей підхід у П(С)БО і ПКУ.

Керівництво компанії має визначити чи будуть вигоди від використання активу тривати довго, тобто він матиме невизначений строк корисного використання, і такі НМА не повинні підлягати амортизації.

Дискусійним є питання можливості не нараховування амортизації на об'єкти НМА з встановленим строком корисного використання. До таких об'єктів можна віднести, наприклад, право на користування будівлею, право на оренду приміщень, договори франчайзингу тощо. Ефективне управління НМА передбачає прийняття обґрунтованих рішень щодо амортизації цих активів. Це необхідно для встановлення їх об'єктивної вартості протягом діяльності підприємства, що буде впливати на вартість підприємства. На рис. 3.4 наведено алгоритм прийняття рішення щодо нарахування амортизації на право користування будівлею, право на оренду приміщень, договори франчайзингу.

При надходженні таких об'єктів НМА на підприємство необхідно визначити чи потрібно їх амортизувати. Основним ідентифікатором встановлення чи підлягає об'єкт НМА амортизації є можливість визначення строку його корисного використання. Можна припустити, що навіть якщо в документі встановлені дати корисного використання об'єкта він може мати необмежений строк корисного використання. Отже, врахування тільки такого чинника, як зазначений строк корисного використання при встановленні чи підлягає об'єкт НМА амортизації є обмеженими підходом, що знецінює об'єкт НМА.

Тому, встановлюючи чи підлягає нематеріальний актив амортизації бухгалтеру необхідно з'ясувати і врахувати низку умов.

Якщо документ (договір) включає положення про продовження, то можна зробити припущення, що термін його корисного використання буде необмеженим.

Вигоди, які очікує одержати підприємство від користування правами визначені відповідним часовим проміжком і можуть в майбутньому бути поновленими або не поновленими. Тому обов'язково необхідно враховувати вигоди, які пов'язані з використанням цього активу і будуть продовжувати надходити після закінчення дії договору.

Необхідно встановити відсутність суттєвих витрат пов'язаних з продовженням або поновленням контракту. У разі передбачення понесення суттєвих витрат у зв'язку із поновленням такий контракт підлягатиме амортизації. Слід з'ясувати відсутність при продовженні або поновленні контракту виникнення суттєвих змін умов контракту.

Якщо підприємство встановлює, що після вивчення договору можна стверджувати, що вигоди від його використання будуть тривати довго, то він може бути продовженим або поновленим. При цьому не відбудеться суттєвих змін умов контракту та понесення значних витрат у зв'язку із цим, то такий НМА немає потреби амортизувати.



Рис. 3. 4 Алгоритм встановлення доцільності нарахування амортизації на НМА

Джерело: розроблено автором.

Нематеріальні активи щодо яких не нараховується амортизація будуть збільшувати вартість компанії в частині 1 розділу активу балансу та одночасно 1 розділу пасиву балансу «Власний капітал». Якщо буде встановлено, що актив, який раніше не підлягав амортизації має обмежений строк корисного використання, то його необхідно почати амортизувати.

Рекомендовано додатково розкрити в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» такі питання:

- введення сповільнених методів для амортизації об'єктів НМА;
- розкрити порядок визначення НМА, що можуть бути віднесені до об'єктів з невизначеним строком корисного використання.

Зважаючи на достатню незбалансованість ідентифікації, облікового відображення НМА та прогалин у встановленні деяких аспектів щодо їх амортизації згідно з вітчизняним законодавством, доцільним є позиціонування професійного судження бухгалтера. Бухгалтер повинен, у разі відсутності прописаних рекомендацій у вітчизняних і міжнародних стандартах застосовувати професійне судження. Воно повинно ґрунтуватися не тільки на інтуїтивних процесах, а також на спеціальних джерелах інформації, які дадуть змогу обґрунтувати прийняті рішення щодо відображення в обліку та звітності інформації пов'язаної з амортизацією НМА.

Обираючи диференційовані методи нарахування амортизації за можливості необхідно враховувати характеристики НМА і економічні чинники впливу на їх використання у процесі здійснення господарської діяльності підприємства.

Висновки до розділу 3

1. При побудові методології бухгалтерського обліку ураховуються такі підходи: процедурний, адитивний, поєднання процедурного і адитивного, системний. Ускладнення сучасних умов ведення бізнесу, підвищення ризикованості прийняття управлінських рішень, прискорення обробки і подання облікової інформації визначають об'єктивність трансформації методології бухгалтерського обліку на основі системного підходу.

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. 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. Важливо також суттєво оновити методичні рекомендації в частині документального забезпечення первинного обліку всіх видів НМА з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів відповідно останніх змін чинного законодавства.

2. Ідентифікація об'єктів інвентаризації під час перевірки НМА передбачає врахування характеристики і сутності окремих видів НМА. В окремих випадках достатньо документальної перевірки прав на володіння об'єктом НМА, а в інших – окрім наявності цих документів, необхідно здійснити перевірку щодо встановлення функціональності НМА. У разі виявлення порушень у функціональності роботи програмного забезпечення або його неробочого стану потрібно вживати заходи щодо відновлення його роботи у нормальному режимі, якщо ж це неможливо, то слід визнавати нестачу НМА.

3. Процес формування собівартості НМА регулюється національними стандартами бухгалтерського обліку і частково Методичними рекомендаціями № 1327. Неузгодженість питань, пов'язаних з формуванням вартості створених НМА та форм виникнення їх нових видів потребує розробки Методичних рекомендацій з формування собівартості НМА у розрізі калькуляційних статей для підприємств різних видів економічної діяльності, або детальнішого розкриття цього питання в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Під час формування переліку статей калькуляції і складу їх витрат на створення НМА необхідно враховувати: вид економічної

діяльності (галузевого підпорядкування); технологічні й організаційні особливості процесу виробництва (для промислових підприємств), перелік витрат, необхідних для створення відповідного виду НМА; строки створення НМА тощо.

4. Під балансовим узагальненням як елементом методу потрібно розуміти не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку й узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку через процедури подвійного запису. На балансі багатьох вітчизняних підприємств НМА не обліковуються, що пов'язано із їхньою низькою питоמוю вагою у структурі активів порівняно із зарубіжними компаніями. Також, не всі об'єкти, що мають нематеріальну природу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Це стосується як визнаних об'єктів НМА за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», так і внутрішньо генерованих НМА, що не відповідають критеріям визнання, зазначеним у МСБО 38 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», але які збільшують вартість підприємства.

5. Наявні розбіжності у нормативних документах щодо формування показників фінансової звітності стосовно відображення операцій з реалізації НМА важливо усунути як найшвидше. Реалізація НМА не може одночасно стосуватися двох видів діяльності (іншої операційної – ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) та інвестиційної – ф. № 3 Звіті про рух грошових коштів). НМА, які підлягають реалізації, належать до групи оборотних активів і, відповідно, їхній рух відображається як інша операційна діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА необхідно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». За прямим методом цю операцію слід відображати у Розділі 1 (рядок 3095) Звіту про рух грошових коштів, що забезпечить усунення розбіжностей у методиках формування показників фінансової звітності.

6. Для задоволення запитів державного статистичного спостереження необхідно внести зміни до Методологічних положень № 417 через виокремлення НМА в окрему групу. Це дасть змогу проводити всебічний аналіз НМА (за галузями, регіонами) для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку.

7. 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 обліковуватися гудвіл, що виник при придбанні підприємства, консолідації звітності. Інформацію про внутрішній гудвіл слід 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» необхідно 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.

До рахунку 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 пропонується розкривати у Додатку до Методичних рекомендацій № 1327.

8. Доцільним є впровадження Методичних рекомендацій із застосування форм первинного обліку нематеріальних активів і гудвілу. Це дасть змогу упорядкувати і узагальнити первинні документи для ведення обліку всіх нематеріальних ресурсів підприємства, порядок заповнення яких буде регулюватися одним документом.

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.

9. 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.

10. Обґрунтовано необхідність застосування відповідних методів амортизації до окремих видів нематеріальних активів. 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 в 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 нематеріальним активом і приймати обґрунтовані рішення щодо їх амортизації, що сприятиме встановленню об'єктивної вартості цих активів та буде впливати на вартість підприємства.

Основні результати дослідження за третім розділом дисертації опубліковані у працях: [36], [47], [99], [335], [337], [339], [342], [351], [353], [354], [359], [360], [362], [363], [366], [367], [371], [419], [додатки И, К].

РОЗДІЛ 4.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

4.1. Вплив внутрішніх за зовнішніх умов функціонування харчових підприємств на гудвіл та його облік

Інформація, що формуються у фінансовому обліку відображає факти, явища і події, які вже відбулися. В умовах перманентних змін законодавства у сфері обліку та ринкової конюктури активізуються інформаційні дисбаланси, що загрожує ефективному управлінню суб'єктами господарювання. Для стратегічного планування діяльності підприємств необхідна інформація, що продукується, передовсім, підсистемою управлінського обліку. Традиційна методологія фінансового обліку у сучасних ринкових умовах ведення бізнесу не забезпечує потреби менеджерів всіх рівнів. Особливо стосовно змінюваності інформаційних ресурсів, зокрема щодо ефективності використання інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів). Це підтверджує важливість методології управлінського обліку, у т. ч. в частині обліку нематеріальних ресурсів. Управлінському обліку має відповідати методологія з притаманними їй принципами, методами, специфічними об'єктами, вимогами користувачів тощо. У такий спосіб забезпечується можливість обробки значних масивів інформації фінансового і нефінансового характеру із формуванням економічних показників, необхідних для обґрунтування поточних і стратегічних цілей.

Не врахування інформації управлінського обліку НМА в процесі управління може негативно вплинути на збереження конкурентних позицій підприємства.

Слід вказати на неприпустимість часткового відображення у фінансовому обліку нематеріальної складової компанії, що не відповідає реальному стану вартості її активів. Стосовно інтелектуальних активів, які створюють додаткову вартість для компанії, необхідно розв'язати проблемні питання щодо їхнього оцінювання і відображення в обліку. Підвищення ролі інтелектуальних активів в економіці зумовлює також необхідність у розвитку управлінського обліку, що загалом сприятиме розвитку інтелектуальної економіки.

Нині спірним залишається питання щодо виокремлення об'єктів, які потрібно розкривати в управлінському обліку. Думки науковців щодо цієї проблеми різняться. Багато авторів не вважають НМА об'єктами управлінського обліку. Традиційно до об'єктів управлінського обліку відносяться витрати, доходи і фінансові результати.

Ю. О. Мішін виокремлює такі об'єкти обліку витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності [187, с. 7–8].

На думку З.-М. В. Задорожного, об'єктами управлінського і внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у т. ч. будівельних організацій, в розрізі структурних підрозділів, окремих відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг) тощо [93, с. 20].

На думку низки науковців, окрім витрат, доходів і фінансових результатів, виокремлюється більш розширений перелік об'єктів, які мають відображатися в управлінському обліку. Такої думки дотримується Т. П. Карпова, яка поділяє об'єкти управлінського обліку на чотири групи, а саме: виробничі ресурси, які забезпечують доцільну працю людей у процесі господарської діяльності підприємства; господарські процеси, які становлять загалом виробничу діяльність підприємства; доходи і затрати, які характеризують результати певних господарських процесів; структурні одиниці, які дають змогу локалізувати затрати і доходи по місцях їх

виникнення, або центрах відповідальності. Відповідно автор до першої групи зараховує НМА [114, с. 28].

Прихильниками охоплення ширшого діапазону об'єктів управлінського обліку є Е. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг, які наголошують, що проєктування власних систем управлінського обліку організації має базуватися на прийнятті рішень щодо фінансових, фізичних і людських ресурсів організації, які покращать відносини з більш економічними постачальниками, до збільшення прибутковості продуктів і клієнтів, а також підвищенню ефективності і керованості процесів [5, с. 27–28].

На думку Волкової, об'єктами управлінського обліку можуть бути окремі підрозділи, робочі місця, процеси, проєкти або будь-яке управлінське завдання. Згідно з визначенням, яке подається автором щодо розуміння цього виду обліку, він забезпечує інформаційний обмін в організації для прийняття управлінських рішень і досягнення її цілей [38, с. 21]. Тобто науковець теж не звужує сферу об'єктів управлінського обліку до витрат, доходів і фінансових результатів.

Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська зазначають, що об'єкти управлінського обліку доцільно поділити на дві групи. До першої групи належать оборотні та необоротні активи підприємства (що забезпечують діяльність підприємства), до другої – господарські процеси (що у сукупності складають господарську діяльність підприємства) [27, с. 23].

Б. В. Івашкевич до об'єктів управлінського обліку відносить ті ж, що є об'єктами бухгалтерського обліку, але розглядає їх з позиції споживання ресурсів, співвідношення затрат і фінансових результатів. Об'єктами управлінського обліку також можуть бути різні показники додаткової і дисконтованої вартості, маржинального прибутку, притоку і відтоку

грошових коштів, сум і ставок покриття і похідних від них величин [105, с. 40].

В. М. Костюченко, враховуючи положення глобальних принципів, пропонує виокремлювати такі об'єкти управлінського обліку: операції, бізнес-процеси, бізнес-модель; функціональні одиниці; капітали, ресурси, результати; ризики, вартість, репутація [131].

З зазначеного вище очевидно доволі різні підходи щодо розуміння об'єктів, які мають входити до сфери управлінського обліку. Отже, враховуючи сучасні тенденції розвитку економіки і постійно зростаючі масиви інформації (зовнішньої і внутрішньої, фінансової і нефінансової), складні конкурентні умови, сферу об'єктів управлінського обліку необхідно переглянути й розширити з метою підвищення ефективності діяльності підприємств. Розвиваючи думки науковців, об'єктом управлінського обліку слід визнати рух НМА, оскільки їх придбання, нарахування амортизації на ці об'єкти призводить до витрат, а продаж – до доходів, внаслідок чого формуються фінансові результати. Це обумовлюється не тільки з метою розширення об'єктів сфери управлінського обліку, а й важливістю об'єктів НМА і їхнім зростаючим впливом на процеси сучасної економіки.

Згідно з визначенням професійної організації Інституту управлінських бухгалтерів, управлінський облік – це додаючий цінність процес безперервного вдосконалення планування, проєктування, оцінки та функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації [5, с. 26].

Дотримання положень, наведених у визначенні управлінського обліку Інститутом управлінських бухгалтерів, неможливе без ведення обліку нематеріальних ресурсів на підприємстві.

Як зазначають Е. А. Аткінсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан і М. С. Янг межі управлінського обліку розширилися через наповнення нефінансовою інформацією, що розкривається через якість, показники тривалості процесу, задоволення співробітників, їх творчий потенціал, експлуатаційні якості нового продукту [5, с. 26]. Для забезпечення високого рівня організації управлінського обліку необхідне створення інформаційної бази, для накопичення інформації із зовнішніх і внутрішніх джерел про НМА та інтелектуальні активи підприємства, як для обліково-аналітичної роботи, так і для прийняття управлінських рішень. Інформація для обліку інтелектуальних активів у системі управлінського обліку буде відображатися не тільки у грошових вимірниках, а й у вигляді коефіцієнтів, якісних характеристик, балів, відносних показників.

Оскільки на основі цієї інформації мають досягатися стратегічні, тактичні й оперативні цілі організації, інформація має бути захищена не тільки від зовнішніх, а й певною мірою і від внутрішніх користувачів.

Для усвідомлення суті й ролі інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів) у системі фінансового і управлінського обліку в господарській діяльності підприємства, виокремлення його складових, які варто відображати в управлінському обліку, проаналізовано позиції провідних науковців, що досліджували ці питання.

На думку М. С. Пушкаря, інтелектуальний капітал – це сукупність нематеріальних активів та інтелектуальних здібностей персоналу, що забезпечують утримання частки ринку й отримання прибутку [294, с. 86].

І. В. Журавльова трактує інтелектуальний капітал як сукупність інтелектуальних ресурсів підприємства та економічних відносин щодо використання інформаційних даних і знань, необхідних для його ефективного функціонування [84, с. 34].

О. Б. Бутнік-Сіверський вважає, що інтелектуальний капітал – це створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку,

об'єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб'єктом господарювання) з метою ймовірності одержання прибутку (додаткової вартості) [29].

У дослідженні С. Ф. Легенчука розкрито питання зв'язку нематеріальних та інтелектуальних активів (капіталу) в структурі невідчутних активів. Він зазначив, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал необхідно визначати як сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку [158, с. 8]. Автор наголошує на тому, що відповідно у бухгалтерському обліку використання поняття «інтелектуальний капітал» є дещо некоректне. Доцільніше використання поняття «інтелектуальні активи», що зумовлює їх відповідне облікове відображення як активів та відповідає економічному поняттю «інтелектуальний капітал» [158, с. 7]. Погоджуючись з думкою вченого, вважаємо, що до застосування сукупності активів, створених інтелектуальною діяльністю, не коректно застосовувати термін «інтелектуальний капітал». Це асоціюється з джерелами створення господарських засобів, а тому поняття «інтелектуальні активи» більшою мірою відповідає розумінню їхньої сутності.

Питання розуміння і структури інтелектуального капіталу поки що дискусійне. Із зазначених підходів до розуміння науковцями поняття «інтелектуальний капітал» (інтелектуальні активи) встановлено, що вони є різними. Науковці схиляються до думки, що основою інтелектуального капіталу є нематеріальна складова, яка впливає на ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

На основі авторитетних досліджень науковців і з огляду на сучасні вимоги, поняття «інтелектуальний капітал» слід трактувати, як 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.

Із всієї сукупності нематеріальних ресурсів підприємства особливе місце займають інтелектуальні активи, які впливають на посилення торговельної марки (бренду) підприємства і зростання його вартості. Нині світові тенденції розвитку економіки вказують, що інтелектуальні активи становлять одне із найбільших джерел фінансування суб'єктів господарювання. Збільшення фінансових вкладень компанії в інтелектуальні активи сприяє підвищенню її прибутку і вартості бізнесу.

Інтелектуальні активи підприємства поділено на дві основні групи:

1) об'єкти НМА, що належать до прав інтелектуальної власності і визнаються в фінансовому обліку згідно з П(С)БО;

2) об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку.

До першої групи віднесено права користування інтелектуальною власністю (права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права). Відповідно до другої – 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 відносяться 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. Відповідно організацію системи управлінського обліку на підприємстві також можливо віднести до інтелектуального активу.

Соціальними активами є соціальні програми та проєкти, спонсорство, волонтерство, зв'язки з громадськістю (підтримка громадських ініціатив), меценатство, сприяння проведенню культурних та соціальних проєктів, 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.

Людські активи, тобто навички і знання працівників мають цінність в разі їх застосування в діяльності підприємства. Серед всіх складових інтелектуальних активів підприємства особливе місце займають саме людські активи, відтак фінансування в цей вид активів має велике значення для ефективної діяльності підприємства, хоча супроводжується ризиком, оскільки вони не підлягають відчуженню і підприємство не може володіти цим видом активів. У науковій літературі нерідко згадується такий вид інтелектуального капіталу, як клієнтські активи. Одночасно зазначимо, що перелік клієнтів має базуватися на положеннях якісно складених договорів, що повинні захищати

інтереси всіх зацікавлених сторін (клієнтів, підприємства, працівників). З огляду на це окремою категорією інтелектуального капіталу слід вважати НМА, пов'язані з контрактами.

Розкриття сутності і складу інтелектуальних активів необхідне для подальшого розуміння поняття, місця і ролі, яке займає внутрішній гудвіл у системі управлінського обліку суб'єкта господарювання.

Дослідження здійснено на прикладі підприємств харчової промисловості.

Облік й оцінювання внутрішнього гудвілу необхідні для:

- виокремлення і оцінювання складових інтелектуального капіталу компанії, який охоплює внутрішній гудвіл як об'єднаний показник, у структуру якого входять інтелектуальні активи, економічні та інші переваги.

- визначення ефективності роботи персоналу компанії.

- встановлення попередньої вартості компанії для прийняття управлінських рішень.

- визначення (обґрунтування) вартості компанії в разі продажу консолідації звітності та в процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів через порівняння внутрішнього і зовнішнього гудвілу. Загальна вартість, яку становить внутрішній гудвіл, під час поточної діяльності може бути одна, а в разі продажу підприємства – інша.

Харчова промисловість має стратегічне значення для держави та членів суспільства. Особливого значення це набуває під час економічних кризових явищ, природних катаклізмів, пандемій, техногенних катастроф, військових конфліктів. У звичайних або кризових умовах харчова промисловість є видом промисловості, який буде функціонувати завжди (гірше або краще) оскільки він задовольняє основну потребу людини – «споживання їжі». Харчова галузь є перспективною, з огляду на швидкий оборот капіталу. На внутрішній і зов-

нішній гудвіл підприємств харчової промисловості впливають зовнішні і внутрішні фактори.

До зовнішніх факторів, що впливають на формування внутрішнього і зовнішнього гудвілу, належать такі: економічні, політичні, законодавчо-правове регулювання, стан внутрішнього і зовнішнього ринку, техніко-технологічні, соціальні, природно-екологічні (рис. 4.1).

Економічні фактори. Макроекономічні показники є важливими індикаторами стану економіки, але в процесі їх вивчення необхідно звертати увагу не тільки на збільшення кількісних показників виробленої продукції, послуг у національній економіці (ВВП, ВНД, у т. ч. на душу населення), а й акцентувати увагу на підвищенні матеріального положення і рівня життя населення країни. В кризових умовах коливання на фінансовому ринку й зниження акцій на фондовому ринку не сприяють економічному зміцненню позицій підприємства, що негативно впливає на його вартість.

На державному рівні харчова промисловість належить до стратегічних напрямів розвитку, соціально-економічного прогресу країни і суспільства загалом. Зниження купівельної спроможності споживачів знижує попит на харчову продукцію, що зумовлює спад обсягів виробництва цих харчових підприємств.

Продовольча система України функціонує у взаємодії аграрного сектору економіки і харчової промисловості. У процесі забезпечення сировиною підприємств харчової промисловості значну роль відіграють домогосподарства сільського населення. Безперервна робота підприємств харчової промисловості залежить від стану вітчизняного аграрного сектора, що забезпечує її сировиною. Сільськогосподарські підприємства в сучасних складних умовах (кліматичних, економічних) повинні урахувати на такі важливі аспекти, як вплив на господарську діяльність зміни клімату, розробка адаптації насінневого матеріалу до змінених кліматичних умов в Україні,

збільшення посівних площ під культури, які мають найвищий попит у населення в кризових умовах, наприклад гречки.

ЗОВНІШНІ ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ВНУТРІШНІЙ І ЗОВНІШНІЙ ГУДВІЛ

Економічні:

- макроекономічні показники (рівень інфляції, дефляції, курс національної валюти тощо);
- кон'юнктура фондового, фінансового ринків;
- сезонні коливання;
- розвиток і стан сільського господарства;
- інвестиційний клімат у країні;
- ринкова вартість подібних харчових підприємств у регіоні;
- купівельна спроможність споживачів;
- кількість тих, хто бажає придбати підприємство

Політичні:

- стабільність внутрішньої і зовнішньої політики держави;
- стратегія розвитку країни;
- військові дії на території країни

Законодавчо-правове регулювання:

- відповідність фінансового та господарського законодавства міжнародним вимогам;
- наявність або відсутність державного регулювання ціноутворення на продовольчі товари;
- дотримання норм авторського права;
- вимоги і зміна законодавства у сфері ліцензування, патентування, сертифікації

Стан внутрішнього і зовнішнього ринку:

- ємність ринків збуту;
- рівень конкуренції в цій галузі;
- структура експорту, імпорту в тис. дол. США

Техніко-технологічні:

- швидкість старіння техніки і технологій;
- політика держави, яка сприяє оновленню техніки і технологій на інноваційній основі

Соціальні:

- демографічна ситуація;
- рівень життя населення

Природно-екологічні:

- державне і регіональне регулювання рівня екологічного впливу на навколишнє середовище;
- стихійні лиха і пандемії

Рис. 4. 1. Зовнішні фактори впливу на внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості

Джерело: складено автором.

Позаяк, а у сучасних реаліях завжди відчутний вплив *політичного чинника*, який тісно пов'язаний з економічним і має вплив на всі згадані вище фактори. Для створення міцної економіки необхідний сильний урядовий управлінський апарат, який має обґрунтовано, виважено й оперативно приймати рішення. При ухваленні рішень слід ураховувати стратегічний розвиток країни, її економіки та важливого значення харчових підприємств. Прогалини в діях уряду призводять до спаду економіки, і навпаки, вдалі рішення стимулюють її зростання і розвиток. Нестабільна політична ситуація в країні впливає на відток висококваліфікованих кадрів, що також не сприяє позитивному розвитку промисловості. Глобалізаційні процеси, що відбуваються в світі, впливають на політику і відповідно економіку держави.

Серед зовнішніх факторів суттєва роль відводиться *законодавчо-правовому регулюванню*, особливо в частині гармонізації вітчизняних і європейських стандартів якості кінцевої продукції як передумови збільшення частки експорту вітчизняними підприємствами.

Низький рівень державного регулювання ціноутворення на продовольчі товари впливає як на фінансово-економічну діяльність підприємств харчової промисловості, так і, відповідно, на формування їхнього зовнішнього і внутрішнього гудвілу. З 1.11.2017 р. скасовано державне регулювання цін на продукти харчування соціального значення (Постанова КМУ «Про внесення змін у додаток до постанови КМУ № 1548 від 25.12.1996 р.» № 394 від 7.06.2017 р.). З одного боку, такий захід дає змогу підприємствам харчової промисловості підвищити націнку на виготовлену продукцію, що збільшує доходи від її реалізації, а з іншого – в сучасних кризових (економічних, політичних, пандемічних) умовах відсутність державного регулювання цін на соціально значущі продукти харчування призводить до їх зростання, що неприпустимо в умовах зниження платоспроможності населення. Зростання цін на внутрішніх продовольчих ринках і дефіцит продуктів викликають

невдоволення в соціальному середовищі, а також дестабілізацію продовольчого ринку.

У Розділі 2, ст. 48 Конституції України зазначено, що кожен громадянин має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що охоплює достатнє харчування, одяг, житло [123]. Тому забезпечення таких прав має здійснюватися врегулюванням цін на соціально значущі продукти.

Комітетом з питань економічної політики розроблено проєкт Закону України Про внесення змін до Закону України «Про ціни і ціноутворення» (щодо відновлення державного регулювання цін на соціально значущі продукти харчування) № 8569 від 6.07.2018 р. Певна річ вжиття заходів щодо державного регулювання цін на товари, які мають істотну соціальну значимість для населення (борошно пшеничне вищого сорту; хліб, хлібобулочні вироби з борошна пшеничного та житнього простої рецептури; макаронні вироби; крупи; рис; яловичина, крім безкісткового м'яса; свинина, крім безкісткового м'яса; м'ясо птиці, курятина; ковбаса варена; молоко коров'яче, масло вершкове; сир кисломолочний; яйця курячі; олія соняшникова; цукор; овочі) – вкрай важливе загальнодержавне завдання. Державне регулювання цін на ці продукти потребує встановлення граничної торговельної націнки (не меншої від 5% і не більшої 15% від відпускної ціни виробника соціально значущих продуктів харчування) [235]. Цей захід дасть змогу покращити рівень життя громадян, особливо незахищених верств.

Фактори стану внутрішнього і зовнішнього ринку. Сучасні економічні реалії супроводжуються високим рівнем конкуренції на світових ринках продовольства. Вихід на зовнішні ринки є складним процесом, який пов'язаний із процедурами (одержання необхідних сертифікатів на експорт продукції, вивчення зовнішніх ринків, організацією збуту, наявністю команди фахівців різного профілю для здійснення зовнішньоекономічної діяльності тощо).

У 2019 р. Україна експортувала товарів харчової промисловості на суму 125572,3 млн грн. Топ-10 таких товарів наведено у табл. 4.1. Сумарний обсяг товару з топ-10 становить 96,78% від загальної вартості експортованих товарів харчової промисловості.

Серед усіх груп товарів перше місце посідає олія та тваринні жири (92601,2 млн грн), що мають найбільшу питому вагу серед всієї номенклатури товарів харчової промисловості – 73,9%, на другому місці – какао, шоколад та цукрові кондитерські вироби (6911,5 млн грн) – 5,50%. Через пандемію коронавірусу у 2020 р. експорт може знизитися у зв'язку зі скороченням обсягів виробництва харчових підприємств, закриттям кордонів, порушенням зв'язків з контрагентами і загального експортного ланцюга. Як запобіжний захід можуть бути введені обмеження щодо експорту окремих видів продукції для захисту внутрішнього ринку. Відповідні заходи запроваджено урядом 2.04.2020 р. і вони стосуються заборони експорту гречки й зерна гречки лущеного (без плодової оболонки) до 01.07.2020 р. (зміни внесені постановою «Про внесення змін у додаток 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2019 №1109»). При поверненні країни до звичайних умов роботи важливо активізувати експорт інших категорій харчової продукції, а не тільки тих, які згідно з таблицею 4.1 нині є пріоритетними.

Слід урахувати, що зниження експорту і зростання імпорту харчової продукції призведе до послаблення фінансового стану вітчизняних підприємств харчової промисловості. З огляду на це політику держави важливо спрямовувати на посилення експорту харчової продукції.

Техніко-технологічні фактори. Сучасне суспільство характеризується інформаційним, науковим, інноваційним і техніко-технологічним розвитком багатьох галузей економіки. Це, суттєво позначається на діяльності підприємств харчової промисловості, які мають відповідати вимогам сучасного суспільства і витримувати складні умови конкуренції. Державна промислова політика спрямована на розвиток техніко-технологічної бази

харчових підприємств й галузей, що забезпечують її сировиною на інноваційній основі сприяє розвитку економіки і зміцненню продовольчої безпеки країни.

Таблиця 4.1

**Обсяг продукції харчової промисловості реалізованої за межі
України у 2019 р.**

№ з/п	Назва продукції	КВЕД	млн грн без ПДВ та акцизу	Питома вага %
1	Олія та тваринні жири	10.41	92601,2	73,90
2	Какао, шоколад та цукрові кондитерські вироби	10.82	6911,5	5,50
3	Перероблені та консервовані фрукти й овочі	10.3	4191,9	3,32
4	Сухарі й сухе печиво; борошняні кондитерські вироби, торти і тістечка тривалого зберігання	10.72	3929,0	3,11
5	Молочні продукти	10.5	3841,0	3,05
6	Продукти борошномельно-круп'яної промисловості	10.61	2743,2	2,16
7	Інші харчові продукти, н. в. і. у.	10.89	2520,8	1,99
8	Крохмаль та крохмальні продукти	10.62	1999,2	1,58
9	М'ясо та м'ясні продукти	10.1	1790,7	1,41
10	Прянощі і приправи	10.84	977,2	0,76
	Разом топ-10		121505,7	96,78
	Загальний обсяг харчової продукції реалізованої за межі України, з малою питомою вагою в загальній структурі експорту за 2019 р.	10	4066,6	3,22
	Загальний обсяг харчової продукції реалізованої за межі України за 2019 р.	10	125572,3	100

Джерело: складено і розраховано на основі даних Державної служби статистики України [206].

Соціальні фактори. Залежно від регіону України демографічна ситуація буде різною, відповідно необхідність у забезпеченні харчовими продуктами теж. У країні простежуються міграційні процеси як на державному, так і на регіональному

рівнях, що впливає на збут продукції на внутрішньому ринку, а отже, знижує обсяг виручки від реалізації на підприємствах харчової промисловості. Активність міграції працездатного населення пов'язана із військовими діями в Україні з 2014 р. Також, у зв'язку із пандемією коронавірусу значна кількість громадян України, які працювали за кордоном, повернулися в Україну. Міграційна ситуація в країні критична і потребує невідкладного втручання з боку держави. Низький рівень та якість життя населення гальмує рівень освіченості громадян, що негативно впливає на рівень кадрового потенціалу промисловості. Соціальне забезпечення і достойний (високий) рівень заробітної плати може знизити рівень міграційних процесів у країні, підвищити обсяг споживання продуктів харчування, а також зберегти відтік з країни висококваліфікованих спеціалістів.

Природно-екологічні фактори. У результаті бурхливого науково-технічного прогресу, який має значний вплив на суспільство, виробництво і природу, виникають проблеми, пов'язані з природно-екологічною безпекою. Це ускладнює взаємодію між суспільством, виробництвом і природою. Через зростання масштабів виробничої діяльності відбуваються зміни якості природного середовища та його ресурсів. Стан екології критичний (розширення озонової діри, всесвітній потоп, глобальне потепління). Це негативно впливає на землі, призначені для сільського господарства, що зумовлено зростанням (зміною) температури, переміною структури опадів, засухами, повенями. Від цього страждає врожайність сільського господарства. Забруднення навколишнього середовища призводить до зниження якості сировини харчової промисловості.

Перейдемо до характеристики внутрішніх факторів, оскільки вони чинять суттєвий вплив на формування гудвілу.

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. 4.2).

ВНУТРІШНІ ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ВНУТРІШНІЙ І ЗОВНІШНІЙ ГУДВІЛ	
<p>Основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД (скорочено): 10.1. Виробництво м'яса та м'ясних продуктів; 10.2. Перероблення та консервування риби, ракоподібних та моллюсків; 10.3. Переробка фруктів і овочів; 10.4. Виробництво олії та тваринних жирів; 10.5. Виробництво молочних продуктів; 10.6. Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, крохмалю та крохмальних продуктів; 10.7. Виробництво хліба, хлібобулочних і борошняних виробів; 10.8. Виробництво харчових продуктів; 10.9. Виробництво готових кормів для тварин</p>	<p>Організаційні: – життєвий цикл і масштаби діяльності підприємства; – організаційна структура управління підприємством зі всіма його інформаційними потоками; – система управлінського обліку внутрішнього гудвілу й управління його складовими; – наявність цілей розвитку підприємства: стратегічних, оперативних; – наявність стратегії дій у надзвичайних ситуаціях (військових, пандемічних тощо); – організація захисту інформації</p>
<p>Рівень професіоналізму персоналу: – рівень освіти і відповідність кваліфікації; – наявність наукових ступенів, вчених звань; – періодичність підвищення кваліфікації; – періодичність і результативність від участі в тренінгах, семінарах, форумах; – рівень підготовки управлінського персоналу</p>	<p>Галузеві (виробничі, географічні тощо): – асортимент, якість продукції; – рівень автоматизації праці; – розвиток інфраструктури підприємства; – обсяги товарної продукції (т, грн); – обсяги переробленої сировини (т, грн); – доступ до сировинних ресурсів; – доступ до транспортних мереж; – стійкі відносини з постачальниками; – імідж підприємства в регіоні; – відсутність судових позовів проти підприємства</p>
<p>Наявність складових бренду: – одна або декілька торговельних марок; – види торговельних марок: * традиційні (словесні, зображувальні, комбіновані); * нетрадиційні: – візуальні (об'ємні, світлові, рухомі (динамічні, – мультимедійні, колір чи поєднання кольорів); невізуальні (звукові, ароматичні, смакові, дотикові (текстурні); – зонтичні бренди</p>	<p>Соціальні: – участь у соціальних програмах та проєктах; – охорона здоров'я працівників; – рівень корпоративної культури; – програми розвитку персоналу; – рівень заробітної плати та заохочення персоналу (матеріальне, соціальне)</p>
<p>Маркетингові: – наявність і рівень маркетингової служби; – рекламні заходи; – охоплення і позиції на ринках збуту (внутрішніх, зовнішніх), можливості їхнього розширення; – цінова політика на продукцію, у т. ч. низька торговельна націнка, враховуючи малозабезпечені групи споживачів; – наявність і рівень розгалуженої системи збуту; – методи просування продукції, у т. ч. стимулювання споживачів; – моніторинг конкурентоспроможності виготовленої продукції в галузі</p>	<p>Техніко-технологічний рівень розвитку: – рівень прогресивності обладнання і використовуваних технологій виготовлення харчової продукції; – ступінь наукомісткості виробництва; – період оновлення техніки і технологій; – рівень сучасності лабораторій і їхнього оснащення</p>
	<p>Застосування заходів захисту екології: – ступінь прогресивності очисних споруд; – участь у вирішенні екологічних проблем (їхня кількість і масштабність); – участь у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів (їхня кількість і масштабність)</p>

Рис. 4.2. Внутрішні фактори впливу на внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості

Джерело: складено автором.

Основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД. Внутрішній і зовнішній гудвіл залежить від виду економічної діяльності, яким займається підприємство, наприклад він буде більшим у таких пріоритетних галузях, як олієжирова і кондитерська. Підприємства, що займаються економічними видами діяльності, які мають більшу частку експорту є значно привабливими для потенційних покупців підприємства та інвесторів (табл. 4.1).

Організаційні фактори. Організаційна структура управління підприємством дає змогу врахувати рівень використання сучасних методів управління (менеджмент якості, логістичний менеджмент) і ефективність організації управління всіма інформаційними потоками підприємства.

На підприємстві може функціонувати система управлінського обліку внутрішнього гудвілу й управління його складовими (людськими, клієнтськими, організаційними, соціальними, екологічними активами; персональним внутрішнім гудвілом керівника; НМА пов'язаними з контрактами). Також управлінський облік внутрішнього гудвілу і, відповідно, управління ним може торкатися не всіх його складових, а певної частини. Не виключено, що управлінський облік на підприємстві може бути відсутній.

Для сучасного світу характерні різні надзвичайні ситуації (техногенні, епідеміологічні, військові тощо), це актуалізує потребу захисту населення від нестачі окремих видів продуктів харчування. Підприємствам харчової промисловості слід відпрацювати відповідні послідовні дії, заходи і стратегії, спрямовані на забезпечення їх безперервної роботи, захист працівників підприємства під час роботи в надзвичайних умовах, вчасну реакцію на потреби суспільства. Діяльність підприємств має базуватися на чітких приписах вітчизняного законодавства з цього питання.

На гудвіл також впливає комплекс розроблених заходів щодо захисту інформації підприємства, у т. ч. інформації щодо використання об'єктів НМА та інтелектуальних активів, якими володіє підприємство. На даний час

інформація може зашкодити репутації будь-якого підприємства через застосування бот-мереж, DDOS-атак, злам конфіденційних даних підприємства, у т. ч. злам клієнтської бази підприємства, поширення недостовірної інформації через соціальні мережі, ЗМІ).

Рівень професіоналізму персоналу. Поширення кваліфікації робочої сили, соціальна і політична активність працівників є одним із чинників економічного розвитку підприємства (впровадження інноваційних напрямів розвитку в діяльності підприємства, впровадження нових прогресивних технологій, збільшення обсягів виробництва). Цінними вважаються працівники, які володіють спеціальними знаннями, можуть впроваджувати нововведення в організаційній, управлінській, науково-технічній, екологічній сферах. Мобільність, комунікабельність працівників, здатність швидко перелаштовуватися, підвищувати кваліфікацію, працювати (керувати) на відстані – цінні характеристики людських активів підприємства. Менеджерам підприємства необхідно розробляти стратегії щодо навчання працівників роботи на відстані (окрім тих робітників, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі).

Галузеві (виробничі, географічні, юридичні) фактори. На сьогодні зростає попит на високоякісні, безпечні харчові продукти, що мають бути в пріоритетах випуску кожного підприємства. Зростання обсягів випуску продукції, що базується на інноваційній основі супроводжується випуском нових продуктів харчування та удосконаленням наявних рецептур буде сприяти економічному розвитку підприємства. У зв'язку із виникненням проблем, що пов'язані з пандемією, харчові продукти мають додатково оброблятися для можливості уникнення поширення вірусу, а також щільно упаковуватися. Необхідно сприяти розробці і впровадженню новітніх технологій з обробки продуктів харчування для усунення зараження, поширення шкідливих мікроорганізмів і вірусів через вироби. Поки що у торгові точки ще потрапляють харчові продукти без упаковки, наприклад у

виробництві хлібобулочних виробів, борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання. Проте на сьогодні всі продукти мають бути упаковані. Важливо розробити і використовувати спеціальну (тимчасову) упаковку (окрім основної), яка буде виконувати захисну функцію і зніматися за необхідності, що дасть змогу уникнути необхідності обробки основної упаковки і знизить рівень розповсюдження патогенних мікроорганізмів. У процесі розробки тимчасової упаковки необхідно враховувати її органічність для уникнення забруднення навколишнього середовища. Використання додаткової (тимчасової) упаковки має сприяти підвищенню попиту на такі продукти харчування, порівняно з додатково незапакованими продуктами.

Частина галузей харчової промисловості тяжіє до сировинних районів, інша – до районів споживання. У кризових умовах на підприємствах змінюються виробничі ланцюги з постачальниками і покупцями, відтак важливо вчасно переорієнтовуватися, без втрати налагоджених зв'язків із контрагентами. В процесі розміщення підприємств у різних країнах, наприклад дочірніх, в умовах кризових явищ можуть виникнути проблеми, зокрема пов'язані зі складністю керування підприємством, яке знаходиться в іншій країні.

Наявність складових бренду. В процесі створення торгової марки суб'єкт господарювання має враховувати технічну можливість її фіксації для реєстрації відповідно до правил чинного законодавства. Також може застосовуватися маркетингова стратегія зонтичного бренду, яка дає змогу розширити частку, випускаючи різну продукцію під однією торговою маркою. По суті бренд може мати кілька продуктових лінійок.

Соціальні фактори. Нині суб'єкти господарювання, окрім господарської діяльності, ведуть і активну соціальну діяльність. Участь у гуманітарних заходах під час військових конфліктів, пандемій, стихійних лих може позитивно впливати на імідж підприємства, а постійна громадська,

культурна, спортивна діяльність підприємств сприятиме підвищенню їх репутації.

Маркетингові фактори визначають умови створення підприємствами широких каталогів продукції для різних категорій споживачів і ринків (внутрішніх, зовнішніх). У вигляді паперової реклами (флаєрів, буклетів, брошур тощо), а також представленої на сайтах підприємства для широкого кола інтернет-користувачів. Важливе також розроблення безперебійної системи служби доставки продукції для оптових покупців.

Техніко-технологічний рівень розвитку. Стратегія підприємства має бути спрямована на техніко-технологічне оновлення виробничої бази на інноваційній основі. Розвитку технологічних інновацій сприяє впровадження маловідходних і ресурсозберігаючих технологій.

Професор Л. А. Радкевич вважає, що до основних напрямів інноваційної діяльності у харчовій галузі необхідно віднести такі: технологічні (процесні); продуктові (асортиментні); маркетингові (управлінські); інфраструктурні (організаційні). До основних технологічних інновацій підприємств харчової галузі належать:

- розробка та впровадження технологій зберігання сировини, що є основою для виробництва харчових продуктів;
- застосування ресурсозберігаючих технологій, які характеризуються максимально корисним виходом готової продукції та мінімумом відходів, на основі сучасних методів обробки;
- удосконалення технологічних процесів з метою скорочення часу виробничого циклу без втрати якості готової продукції;
- розробка та впровадження власних пакувальних ліній, які повністю відповідатимуть специфіці продуктів, що виготовляються;
- удосконалення тари, упакування та способів перевезення [262].

Інноваційні технології обробки харчових продуктів і сировини, з якої вона виготовляється, включають: застосування іонізуючого випромінювання

в харчовій промисловості для продовження термінів зберігання риби, морепродуктів, птиці, м'яса, яєць, овочів, фруктів, пива, консервів, приправ шляхом стерилізації і пастеризації продукції.

Дієвості щодо безпеки іонізуючого опромінення продуктів було припинено в 1980 р. Відразу три авторитетні організації (Міжнародне агентство з атомної енергії (МАГАТЕ), Всесвітня організація охорони здоров'я (ВООЗ) та міжнародна продовольча і сільськогосподарська організація Об'єднаних Націй (ФАО ООН)) на підставі аналізу результатів численних досліджень зробили висновок про безпеку харчових продуктів для людини. За даними експерта, сьогодні річний обсяг продуктів харчування в світі, які проходять обробку іонізуючим опроміненням, оцінюється в 700–800 тис. т., а ринок цих послуг в грошовому вираженні досягає \$2 млрд – має стійку тенденцію до зростання. Очікується, що до 2020 р. він буде становити \$4,8 млрд. Близько 40 країн проводять опромінення харчової продукції на постійній основі [373].

Впровадження інноваційних технологій на підприємстві має носити послідовний стратегічний, а не поодинокий характер. Впровадження технологічних інновацій впливає на випуск інноваційної продукції, що сприяє зростанню конкурентоспроможності підприємства і зниженню виробничих витрат. Основна проблема – відсутність на підприємствах достатніх фінансових ресурсів для впровадження техніко-технологічних інновацій.

Застосування заходів захисту екології. У результаті виробничої діяльності переробних підприємств, у т. ч. харчової галузі, виникає негативний вплив на природне середовище. Це здійснюється через забруднення гідросфери, атмосфери та ґрунтів, що може відбуватися у результаті утворення рідких, газоподібних та твердих відходів.

Підприємства харчової промисловості залежно від виду економічної діяльності мають різний рівень негативного впливу на екологію, у зв'язку із забрудненням стоків, які утворюються в процесі виробництва. Також рівень

забруднення навколишнього середовища залежить від застосовуваних очисних технологій підприємств. У результаті діяльності є необхідність встановлення високоякісних очисних споруд для очищення води, яка споживається у великій кількості в процесі харчового виробництва. Особливо негативно на навколишнє середовище впливає виробництво м'яса та м'ясних продуктів, цукру, дріжджів, а також спирту. Шкідливим фактором також є підвищений рівень шуму, що супроводжує діяльність підприємств харчової промисловості. Харчові підприємства можуть застосовувати механічні, хімічні, фізико-хімічні способи очищення води. Застарілі технології очистки не забезпечують необхідного ступеня очищення і забруднюють екологію, що негативно впливає на імідж підприємства. Застосовування біохімічного способу очистки вважається більш прогресивним через те, що забезпечує розкладання більшості складних органічних сполук. Стратегія кожного сучасного підприємства харчової промисловості має бути спрямована на збереження стійкості біосфери для недопущення розбалансування рівноваги природних систем. З огляду на це, ефективність очисних споруд і технологій очистки відходів є важливим фактором захисту навколишнього середовища, який позитивно впливає на його імідж і гудвіл.

Наведений склад факторів (внутрішніх, зовнішніх) у різній їх комбінації, впливають на внутрішній і зовнішній гудвіл. Різниця між внутрішнім і зовнішнім гудвілом не буде мати значних розбіжностей, якщо підприємство організує управлінський облік гудвілу, а під час продажу підприємства зможе обґрунтувати і документально підтвердити наявність зовнішнього гудвілу. Загалом, нині у світі відбуваються зміни, які пов'язані з переходом багатьох сфер життя, у т. ч. господарської діяльності підприємств у кіберпростір, що в разі збільшує використання інтерактивного інформаційного середовища, яке функціонує на основі комп'ютерних систем. Це впливає на розвиток економік всіх країн світу, в т. ч. на вітчизняну

економіку і окремо на кожне підприємство, що розкриває перед ними нові можливості пов'язані з нематеріальною сферою виробництва.

На перспективу, в полі чинного законодавства, необхідно розробляти методики для визнання і обліку об'єктів, що нині входять до внутрішнього гудвілу та відображаються тільки в управлінському обліку в систему фінансового (бухгалтерського) обліку.

Хоча внутрішній і зовнішній гудвіл мають подібну природу, тобто спільні ознаки, але між ними є різниця, яка потребує розкриття і обґрунтування. Їхня порівняльна характеристика дасть змогу глибше вникнути в сутність кожного з них. Відмінні ознаки внутрішнього і зовнішнього гудвілу згруповано у таблиці 4.2.

Внутрішній гудвіл в процесі поточної діяльності обліковується на підприємстві, а зовнішній – виходить назовні і буде відображатися в балансі після продажу підприємства. 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 потрібно 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.

Таблиця 4.2

Відмінні ознаки внутрішнього і зовнішнього гудвілу

№ з/п	Назва ознаки	Внутрішній гудвіл	Зовнішній гудвіл
1.	Відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності	Не відображається	Відображається
2.	Відображення у внутрішньогосподарської звітності	Відображається	Рішення адміністрації
3.	Сфера використання	Впливає на дії менеджерів, для встановлення попередньої вартості компанії	Дає змогу оцінити різницю між ринковою і балансовою вартістю компанії під час її продажу
4.	Облікові вимірники (способи відображення інформації)	Грошова одиниця, години, штатні одиниці, якісні показники	Грошова одиниця
5.	Користувачі інформації	Внутрішні і менеджери	Внутрішні і зовнішні користувачі
6.	Методи і методика обліку	Обирається підприємством самостійно	Визначено П(С)БО
7.	Методи оцінювання	Обирається підприємством самостійно	Визначено П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»
8.	Обов'язковість ведення обліку	Рішення адміністрації	За наявності такого активу є обов'язковим згідно із законодавства
9.	Точність інформації	Наявність приблизних оцінок	Зафіксований показник у фінансовій звітності
10.	Деталізація даних	Відповідні групи інтелектуальних активів, економічних та інших переваг	Узагальнений показник
11.	Спосіб виникнення	У процесі поточної діяльності підприємства	Під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів
12.	Агенти оцінювання	Внутрішні	Зовнішні
13.	Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ

Джерело: розроблено автором.

Під час визначення внутрішнього гудвілу його оцінюють бухгалтери управлінського обліку підприємства. За наявності внутрішнього гудвілу підприємство протягом своєї діяльності з певною періодичністю отримує

прибуток. Щодо зовнішнього гудвілу, то він виступає товаром під час реалізації підприємства і дає змогу отримати додаткову вартість, як різницю між ринковою і балансовою вартістю підприємства. Зовнішній гудвіл надалі буде приносити прибуток суб'єкту господарювання, який придбав підприємство. З урахуванням наведених відмінностей необхідно розрізняти окремі поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл» для чіткого розуміння, про який вид гудвілу йдеться. Зовнішній гудвіл буде розраховуватися за правилами бухгалтерського обліку, а внутрішній є показником управлінського обліку.

На формування зовнішнього гудвілу буде впливати величина і структура інтелектуальних активів підприємства, економічні та інші переваги (географічне, інфраструктурне розміщення, якість продукції), синергетичний ефект, який охоплює взаємодію всіх матеріальних і нематеріальних активів (рис. 4.3).

У науковій літературі висвітлено різні підходи щодо складових, які відносять до внутрішньогенерованого гудвілу.

На думку В. Травіна, в бухгалтерському обліку потрібно виокремлювати такі складові внутрішнього гудвілу, а саме:

1. Економічні та інші привілеї (отримання права на здійснення діяльності, в т. ч. вартість ліцензій, патентів та інших дозволів; витрати на участь у тендерах);

2. Ділова репутація (реклама конкурентних переваг, в т. ч. витрати на рекламування виробничих потужностей, переваг обладнання, що використовується, екологічності виробництва, якості продукції, технічних можливостей тощо).

3. Імідж, створений персоналом (витрати на підвищення кваліфікації працівників, у т. ч. витрати на перепідготовку кадрів, участь у тренінгах, конференціях, семінарах тощо).

4. Ділові зв'язки (витрати на участь у виставках, конференціях, форумах, на організацію та проведення спільних заходів з діловими партнерами (конференції, виставки, форуми тощо), на створення торгової марки, витрати на отримання сертифікатів якості та на укладання договорів про співпрацю тощо) [298, с. 196].

Г. І. Уманців відносить до внутрішнього гудвілу інтелектуальний капітал, який охоплює: 1) людський капітал втілений у працівниках у вигляді досвіду та знань, здібностей до нововведень, а також у загальній культурі, філософії фірми, її внутрішніх цінностях, культурі управління; 2) технологічний (структурний) капітал – технічне і програмне забезпечення, патенти, торговельні марки, зв'язки; 3) клієнтський капітал (у т. ч. ділова репутація та зв'язки зі споживачами) [301].

М. І. Бондар вказує на те, що за економічним підходом під гудвілом (відповідно і під внутрішньогенерованим) слід розуміти окремі активи (кваліфікація персоналу, технології, високий рівень менеджменту й ін.) [17, с. 529].

Внутрішній гудвіл – це сукупність інтелектуальних активів (людських, клієнтських, організаційних, соціальних, екологічних, персонального внутрішнього гудвілу керівника, НМА пов'язаних з контрактами), економічних та інших переваг суб'єкта господарювання, що впливають на ефективність ведення його бізнесу і конкурентоспроможність, використовується в поточній діяльності з метою одержання майбутніх вигод і додаткових прибутків.

Поки що нормативно-законодавчих документів щодо відображення внутрішнього гудвілу в фінансовому обліку не розроблено. Через невідпрацьованість методики фінансового обліку внутрішнього гудвілу загалом і за його складовими неможливо оцінити ринкову вартість підприємства під час його поточної діяльності, що негативно впливає на управління вартістю і

діяльність компанії. З огляду на це обліковувати внутрішній гудвіл доречно не тільки у фінансовому, а й в управлінському обліку.

На рисунку 4.3. узагальнено нематеріальні ресурси підприємства та наведено взаємозв'язок між ними в системі фінансового й управлінського обліку.

Нематеріальні ресурси підприємства можуть бути об'єднані в такі групи:

1. об'єкти НМА, що визнаються в фінансовому обліку згідно з П(С)БО;
2. об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку;
3. інтелектуальні активи підприємства, що визнаються в фінансовому обліку згідно з П(С)БО (права користування інтелектуальною власністю) та ІА, що відображаються в управлінському обліку;
4. внутрішній гудвіл, що складається з об'єктів інтелектуальних активів, які відображаються в управлінському обліку й економічних та інших переваг;
5. зовнішній гудвіл, що виникає під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів.

Внутрішній гудвіл наявний протягом поточної діяльності підприємства і формується на основі складених всіх інтелектуальних активів, а також економічних та інших переваг, що не обліковуються в бухгалтерському обліку. Він має бути об'єктом управління за своїми складовими.

За рахунок взаємодії сукупності всіх складових НМА, що відображаються в фінансовому обліку та ІА, які формують внутрішній гудвіл і розкриваються в управлінському обліку, виникає синергетичний ефект, що впливає на внутрішнє і зовнішнє середовище.

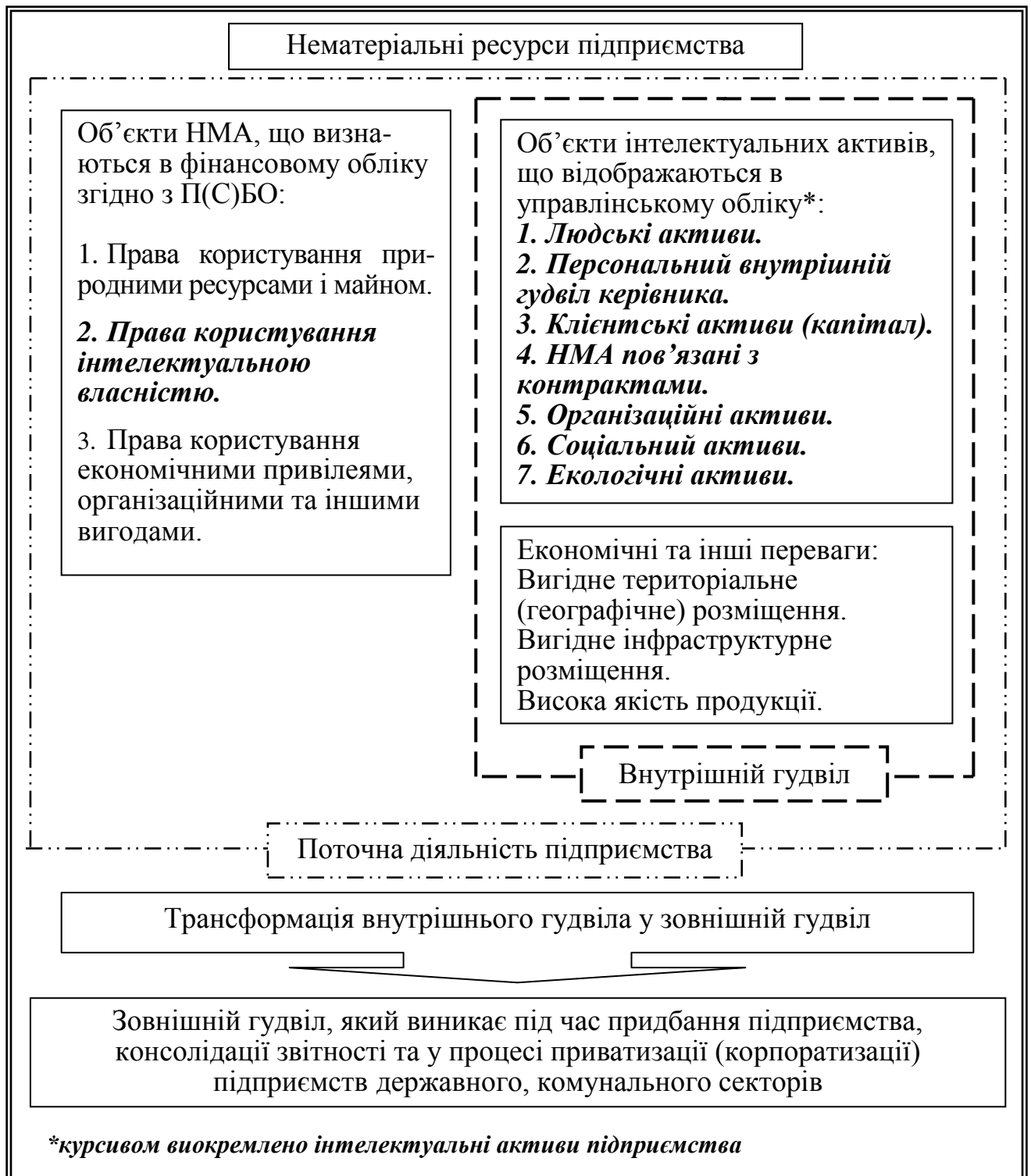


Рис. 4.3. Структура і взаємозв'язок складових нематеріальних ресурсів підприємства в фінансовому й управлінському обліку

Джерело: складено автором.

В процесі використання людських активів необхідно враховувати, що знання і зусилля команди фахівців в процесі їхньої взаємодії можуть посилюватися.

Внутрішнє середовище змінюється під час господарської діяльності і взаємодії сукупності користувачів (власників, менеджерів, працівників), що базується на використанні інформації управлінського обліку, яка відображається у внутрішній документації і звітності. У зв'язку з використанням сукупності нематеріальних ресурсів підприємства відбуваються такі зміни у внутрішньому середовищі: накопичення інформації про інтелектуальні активи в управлінському обліку, що потребує посилення аналітичної роботи; зміна мікроклімату в колективі; підвищення мотивації працівників щодо здобуття нових знань (підвищення кваліфікації працівників, їхня участь у тренінгах, семінарах); підвищення рівня соціальної захищеності працівників; зростання соціальної мотивації; підвищення особистої репутації керівника і персоналу.

Оскільки суб'єкти господарювання не можуть бути ізольованими від зовнішнього середовища, то протягом своєї господарської діяльності вони взаємодіють з учасниками економічних відносин. Вплив на зовнішнє середовище суб'єктів господарювання формують окремі групи агентів, зокрема споживачі, покупці, клієнти, постачальники, підрядники, партнери по бізнесу, замовники, конкуренти, владні структури, банківські установи, громадські організації, місцеві жителі. Зазвичай зовнішні користувачі не мають доступу до внутрішньої документації і звітності, але у деяких випадках вони можуть потребувати такої інформації. До прикладу, під час перевірок податкових органів, на запит банку при наданні кредиту або при шахрайському заволодінні внутрішньою інформацією конкурентами. Нині виникає потреба у її отриманні для обґрунтування відповідних заходів. Належне інформування користувачів зовнішнього середовища про результати своєї діяльності (до прикладу, про екологічні, соціальні активи) є необхідною умовою зміцнення іміджу компанії. Підтримка підприємством освітніх, спортивних, культурних заходів і участь у вирішенні екологічних проблем з

одночасним і належним висвітленням інформації може позитивно вплинути на рейтинг торговельної марки (бренду) і відповідно вартість підприємства.

Особливе місце у системі управлінського обліку займає інформація про нематеріальні ресурси, що стосується взаємодії з конкурентами і виходить з підприємства в зовнішнє середовище. Небажаний витік такої інформації може завдати серйозних збитків компанії, знизити її вартість. Відповідно при поступленні із зовнішнього середовища інформації про високі стандарти якості виробленої конкурентами продукції або їх інноваційні підходи щодо використання своїх інтелектуальних активів, підприємство отримає реальний стимул до підвищення власних стандартів і впровадження новітніх підходів до розвитку інтелектуальних активів.

Загалом діяльність підприємства не може прямо впливати на зовнішнє середовище, але ведення управлінського обліку НМА й інших інтелектуальних активів та вчасне проведення аналітичних процедур щодо ефективного використання, контролю і їх захисту дає можливість встановити і передбачити ситуації, які є важливими або загрозливими для підприємства. Це дасть можливість вчасно обрати відповідний варіант дій для використання, збереження, розвитку НМА й інтелектуальних активів.

Підвищення ефективності і правильне управління НМА й внутрішнім гудвілом підприємства, взаємодія внутрішнього і зовнішнього середовища впливають на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства. Зазначені вище процеси, що відбуваються протягом життєвого циклу підприємства, під час його продажу формують гудвіл.

Управління внутрішнім гудвілом повинно супроводжуватися оцінюванням слабких і сильних сторін підприємства для посилення або утримування ринкових позицій на внутрішніх і зовнішніх ринках. Необхідно постійно аналізувати рівень внутрішнього гудвілу, а на методологічному рівні займатися пошуком варіантів визнання цих об'єктів обліку із забезпеченням їхнього нормативно-законодавчого захисту. Загалом свідомий пошук і

розуміння джерел формування і зростання внутрішнього гудвілу, сприяє обґрунтуванню заходів спрямованих на зростання популяризації торговельної марки (бренду), підвищення ділової репутації компанії та її ринкової вартості. Дослідження динаміки внутрішнього гудвілу необхідно здійснювати протягом всього життєвого циклу підприємства, що передбачає ведення внутрішньої документації і складання управлінської звітності про внутрішній гудвіл у розрізі його складових. Також інформація про внутрішній гудвіл, що розкривається в управлінському обліку, може бути використана для складання Звіту про управління.

Для обліку об'єктів НМА (рисунок 4.3), що відносяться до інтелектуального капіталу, необхідно відкрити відповідні аналітичні рахунки, залишки за якими визначатимуть вартість внутрішнього гудвілу. Вплив НМА й інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства наведено на рисунку 4.4.

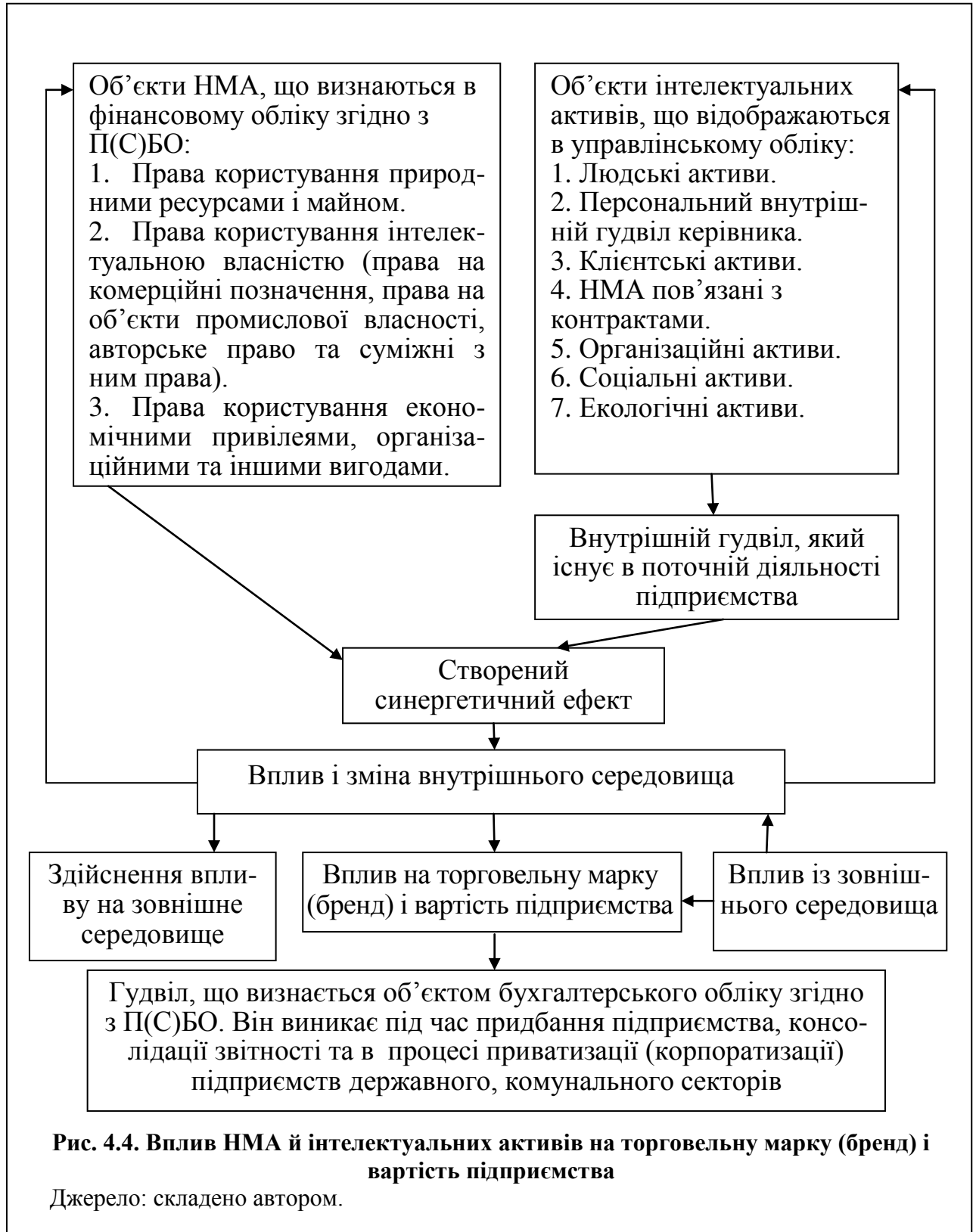
Працюючи в напрямі проведення процедур щодо трансформації власних винаходів, програмних продуктів, корисних моделей і розробок на інтелектуальну власність відповідно до вимог чинного законодавства, вітчизняні компанії тим самим сприятимуть зростанню інтелектуальних активів підприємства.

Інтелектуальний капітал (активи) має свою природу, що базується на знаннях, навичках, творчих здібностях тощо.

Для стабільного зростання економіки країни слід особливу увагу приділяти освіті й науці як одному із найважливіших аспектів прогресу, існування, функціонування і розвитку суспільства.

Держава через низку механізмів та інструментів може впливати на процеси регулювання освітньої та наукової діяльності й сприяти її розвитку. Цей вплив можливий через здійснення розробки та удосконалення нормативно-правового забезпечення, покращення фінансування, матеріального та морального заохочення виконавців науково-дослідних та

дослідно-конструкторських робіт (далі НДДКР) тощо. Продукт цих наукових розробок може стати інтелектуальною власністю і відповідно має бути віднесений до НМА.



Нині Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою КМУ № 830 від 20.07.1996 р. (далі – Типове положення № 830), є застарілим і не відповідає сучасним економічним вимогам і чинному законодавству. Відповідно це потребує розробки якісного, сучасного, зручного в користуванні та узгодженого з вітчизняною та міжнародною нормативною базою документа з обліку і калькулювання собівартості НДДКР.

Оцінювання стану наукової сфери, результатів наукових досліджень у країнах світу здійснюється на міжнародному рівні за багатьма показниками різноманітних авторитетних рейтингів, до яких, зокрема, належить Глобальний інноваційний індекс (Global Innovation Index). Глобальний інноваційний індекс (ГІІ) – стосується дослідження інноваційного клімату країн, яке проводиться з 2007 р. Оцінюються елементи національних економік, у яких протікають інноваційні процеси, а рейтинг щорічно складає Корнельський університет (Cornell University) спільно з міжнародною школою бізнесу INSEAD та Всесвітньою організацією інтелектуальної власності (World Intellectual Property Organization, WIPO, BOIB) [2, с. 71].

Місце, що займає Україна в міжнародних порівняннях, і показники рейтингового оцінювання сфери досліджень і розробок України, наведено в табл. 4.3.

У 2017 р. Україна за цим рейтингом зайняла 50 місце серед 127 країн світу. Порівнюючи показники попередніх років, це – найвища позиція за останні 5 років, а щодо 2016 р. підняття відбулося на 6 пунктів.

Хоча за попередні п'ять років (до 2017 р.) відбулося зростання індексу ГІІ на 21 пункт, але Україна згідно з цим рейтингом займає нижче положення від таких країн, як Катар, Чорногорія, В'єтнам, Чилі, Російська Федерація тощо.

У рейтингу країн Україна за такими складовими ГП, як «Людський капітал та дослідження (Human capital and research)», займає 41 місце, а за «Знання та технологічні результати (Knowledge and technology outputs)» – 32 місце. За показником «Дослідження і розробки (Research & development, R&D)» Україна у 2017 р. посіла 51 місце, втративши одну позицію, порівняно з 2016 р. [2, с. 73].

Таблиця 4.3

Показники України по ГП і його складових, як «Людський капітал та дослідження» й «Знання та технологічні результати» за 2017 р

ГП (GII)		Складові ГП																	
		Людський капітал та дослідження (Human capital & research)						У т. ч.						Знання та технологічні результати (Knowledge and technology outputs)		У т. ч.			
M	I	Освіта (Education)		Вища освіта (Tertiary education)		Дослідження та розробки (Research & development (R&D))				Створення знань (Knowledge creation)		Вплив знань (Knowledge impact)		Розповсюдження знань (Knowledge diffusion)					
M	I	M	I	M	I	M	I	M	I	M	I	M	I	M	I	M	I		
50	37,6	41	39,6	30	58,3	26	47,1	51	13,4	32	32,8	16	45,5	77	28,1	54	24,6		

Скорочення: Місце – М; Індекс – І

Джерело: сформовано на основі даних [413].

Отже, показники, наведені в табл. 4.3, забезпечили підняття рейтингу України на 50 місце. Звернемо увагу, що рейтинг ГП включає такі показники:

- «Інституції» – 101 місце,
- «Інфраструктура» – 90 місце,
- «Розвиток внутрішнього ринку» – 81 місце.

Ці показники є низькі для України. Також у цьому рейтингу Україна за позицією «Розвиток бізнесу» посідає – 50 місце, за позицією «Результат творчої діяльності» – 49 місце.

Як зазначено в аналітичній довідці МОН України «Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік»,

протягом останніх років наукоємність ВВП залишається критично низькою, що призводить до втрачання наукою здатності виконувати економічну функцію. У 2017 р. цей показник був найнижчим та становив 0,45 % ВВП (2016 р. – 0,48 %, 2015 р. – 0,55 %), у тому числі за рахунок коштів державного бюджету – 0,16 % ВВП (2016 р. – 0,16 %, 2015 р. – 0,20 %) [2, с. 92]. За даними 2016 р., частка обсягу витрат на дослідження і науково-технічні (експериментальні) розробки (далі – ДіР) у ВВП країн ЄС-28 у середньому становила 2,03 %. Більшою за середню вона була у Швеції – 3,25 %, Австрії – 3,09 %, Німеччині – 2,94 %, Данії – 2,87 %, Фінляндії – 2,75 %, Бельгії – 2,49 %, Франції – 2,25 %; меншою – у Республіці Північній Македонії, Латвії, Румунії, Кіпрі та Мальті (від 0,43 % до 0,61 %). За даними Державної служби статистики України, у 2017 р. тривала тенденція зменшення кількості організацій, які здійснюють НДР в Україні [2, с. 9].

Загалом вищезазначене свідчить про те, що Україна перебуває у доволі суперечливому й критичному становищі щодо розвитку науки та інновацій, проведення досліджень і розробок. На фоні зростання ГПІ до 2017 р. одночасно можна відзначити критично низьку наукоємність ВВП в Україні, особливо порівнюючи цей показник з країнами ЄС. Отже, робота з покращення наукової діяльності в країні має відбуватися в різних напрямках. Насамперед це стосується фінансування НДДКР, збереження та примноження кадрового потенціалу. Особливо актуально виокремити напрями удосконалення планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР. Необхідно визначити єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості НДДКР, враховуючи галузеві особливості для забезпечення прозорості цього процесу.

З метою актуалізації відміни Типового положення № 830 Міністерством освіти і науки України було ініційовано створення робочої групи з розроблення проєкту нового нормативно-правового акта щодо планування, обліку й калькулювання собівартості НДДКР.

Нижче викладені пропозиції щодо розробки нової версії цього документа.

Назву Типового положення № 830 доцільно замінити на «Методичні рекомендації з планування і обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи» (далі – Методичні рекомендації). Внесення змін у назву пояснюється тим, що перелік калькуляційних статей та їхня структура відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та чинних стандартів бухгалтерського обліку не можуть бути типовими (однаковими) для всіх підприємств. Нині цей перелік має рекомендаційний, а не обов'язковий характер. Отже, слово «типове» не слід вносити у назву нового документа.

Взявши за основу структуру Методичних рекомендацій, у зміст Типового положення № 830 необхідно внести певні коригування. Так, зокрема у пункті 1 чинного Типового положення № 830 зазначено, що воно розроблене на підставі Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. та Правил до його застосування, які втратили чинність.

Цей пункт Типового положення № 830 потрібно замінити і викласти у такій редакції: Методичні рекомендації з планування і обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, розроблені на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1996 р., Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність» № 848-VIII від 26.11.2015 р. та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» № 568 від 18.05.2012 р.

Пункт 3 нового документа рекомендовано викласти у такій редакції: Методичні рекомендації встановлюють єдині методичні засади з планування й обліку витрат на НДДКР суб'єктів державного сектору.

Пункт 4 Методичних рекомендацій пропонується такого змісту: експериментальні виробництва, які входять до складу організацій і виконують НДДКР, планування та облік витрат здійснюють відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат підприємств відповідних галузей економіки.

До пункту 7 Методичних рекомендацій доцільно включити такі положення. Витрати на виконання НДДКР групуються відповідно до їхнього економічного змісту за такими елементами витрат:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Ця правка буде відповідати класифікації витрат, наведеній у п. 2 Р. II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» (далі – НП(С)БО 135 «Витрати»). У п. 9 Типового положення № 830 назву елемента «Витрати на оплату праці» необхідно замінити на «Оплата праці». У п. 14 цього положення назву елемента «Амортизація основних фондів та нематеріальних активів» доцільно замінити на «Амортизація».

В п. 15 Типового положення № 830 назву елемента «Інші витрати» потрібно замінити на «Інші витрати за обмінними операціями», а п.п. 13 п. 15 необхідно виокремити в окремий елемент «Фінансові витрати». Ці зміни також будуть відповідати п. 2 Р. II НП(С)БО 135 «Витрати».

Пункт 16. Типового положення № 830 потрібно узгодити з п. 1 Розділу IV «Собівартість продукції, робіт, послуг» НП(С)БО 135 «Витрати».

У п. 16. Типового положення № 830 «Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, що групуються за відповідними статтями», доцільно замінити назву статей «інші витрати» на «інші прямі витрати» та «накладні витрати» на «загальновиробничі витрати».

З переліку витрат, що віднесені до калькуляційних статей собівартості та конкретизовані в пунктах 17–25, необхідно вилучити витрати, що не входять у собівартість відповідно до вимог НП(С)БО 135 «Витрати».

За текстом Типового положення № 830 потребують заміни терміни: «основні фонди» на «основні засоби»; «інші основні фонди» на «інші основні засоби»; «основні виробничі фонди» на «основні виробничі засоби».

З номенклатури статей «Накладні витрати», що наведені в додатку 1 Типового положення, вилучити витрати, які не мають входити у собівартість НДДКР (наприклад, п. 1, п. 7, а п. 14 в частині податків, які відмінені та ін.).

У Розділі «Планування собівартості НДДКР» Типового положення № 830 терміни «інші витрати» та «накладні витрати» підлягають заміні на «інші прямі витрати» і «загальновиробничі витрати».

П. 38, п. 39, п. 45, п. 48. Типового Положення № 830 містять посилання на Положення «Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні», затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р., яке втратило чинність. Тому замість нього посилання доцільно робити на НП(С)БО 135 «Витрати».

У додатках 2–6 необхідно замінити назви калькуляційних статей на ті, які наводяться відповідно до п. 16 Методичних рекомендацій. У всіх додатках необхідно замінити «млн крб» на «тис грн».

Наведені пропозиції не можна вважати вичерпними. Для розв'язання всіх проблемних питань необхідна доволі кропітка і тривала робота. Зокрема, особливої уваги потребує вивчення і обґрунтування пропозицій щодо елементів витрат, які стосуються заробітної плати виконавцям НДДКР. Ми повністю погоджуємося з професором Т. Єфименко, яка вважає, що у чинному Типовому положенні № 830 у п. 10–12, що стосуються виплат основної заробітної плати, яка планується або не планується, а також виплат додаткової заробітної плати, є пункти, які згідно з чинним законодавством втратили чинність і потребують нагального перегляду або вилучення. До прикладу, це стосується натуральної оплати праці, виплати за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботу в пустелях, виплати працівникам, працевлаштованим з інших організацій, оплата праці студентів вищих закладів освіти та учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які працюють в організаціях у складі студентських загонів. Також ці пункти потребують уточнень щодо віднесення виплат до основної або додаткової заробітної плати. До п. 10–12 Типового положення необхідно внести зміни відповідно до Наказу ДКС України № 5 від 13.01.2004 р. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати.

Отже, в процесі роботи над реформуванням Типового положення № 830 особливу увагу необхідно приділити галузевим особливостям діяльності підприємств, які виконують НДДКР. Тобто, з одного боку, цей документ має бути базовим для його використання у всіх галузях економіки у вигляді Методичних рекомендацій, а з іншого – бути зручним і гнучким для можливості врахування всіх особливостей певної галузі.

4.2. Облікова інформація в процедурах аналізу нематеріальних активів підприємств харчової промисловості

Нематеріальні активи – складна сфера управлінської діяльності за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. З огляду на це, наявність та використання НМА є важливими напрямками управлінського обліку пов'язаними з можливістю підвищення ефективності системи управління конкурентоспроможністю продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках. Зазначене актуалізує значення аналізу НМА.

Вивчення сучасних теоретичних і практичних наукових розробок у сфері аналізу НМА вказує на доволі широкий сучасний інструментарій аналізу й оцінювання економічної ефективності НМА, а також велику кількість інструментів та методик.

На основі показників фінансової звітності аналіз НМА доцільно спрямувати за напрямками узагальненими на рисунку 4. 5.

Одним із першочергових і найбільш важливих напрямів аналізу НМА є оцінювання нематеріальних активів як складової майна підприємства. За результатами аналізу за цим напрямком, можливо сформулювати чітке уявлення про стан і використання НМА у діяльності суб'єктів господарювання.

Для оцінювання стану нематеріальних активів як складової майна досліджено провідні підприємства харчової промисловості Вінницької області і визначено динаміку їх зміни.

Як об'єкт дослідження було обрано 8 провідних підприємств харчової промисловості Вінницької області за різними напрямками діяльності, які володіють значними активами, що дає підстави розглядати їх як найбільш успішних представників харчової галузі у Вінницькій області.

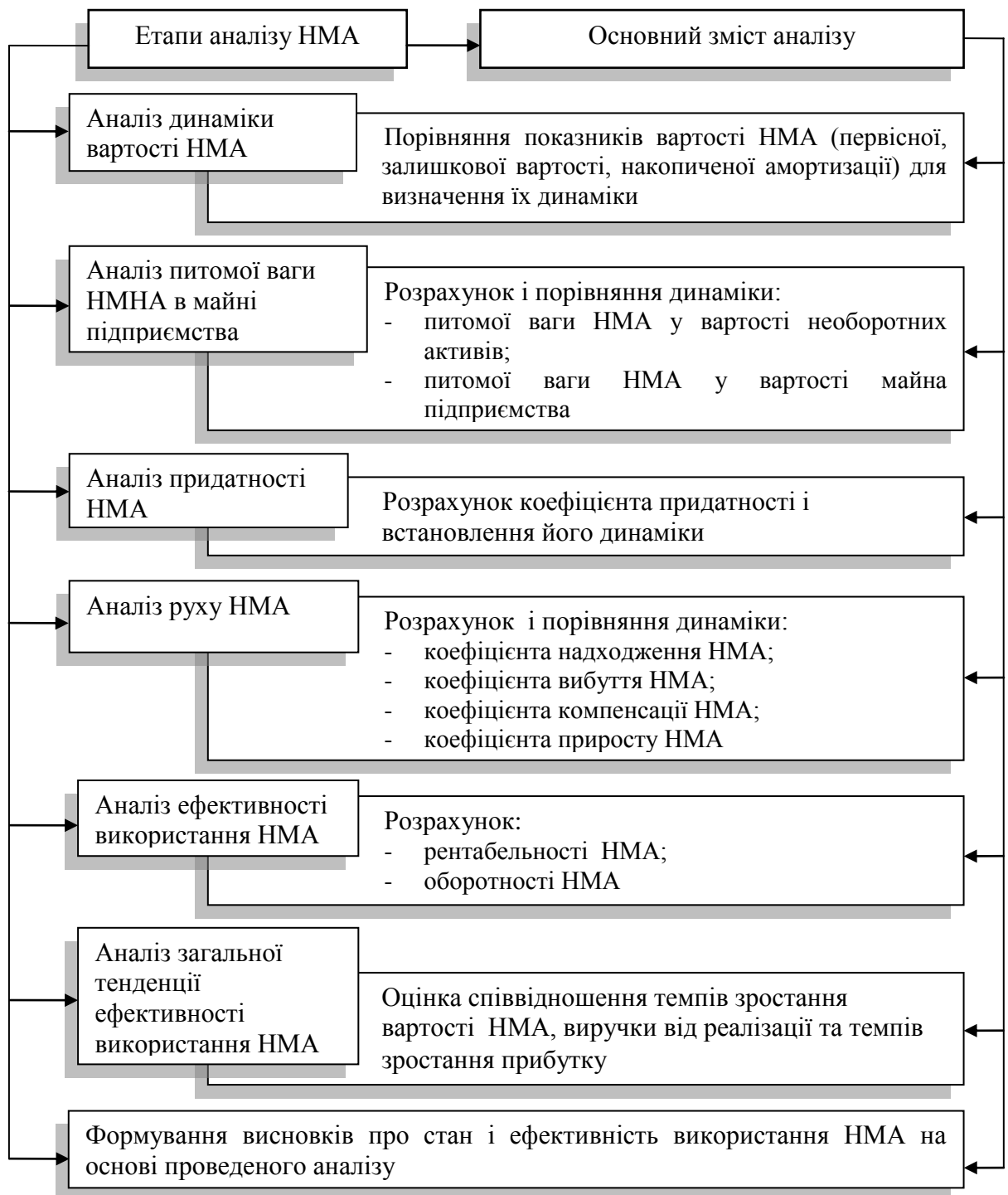


Рис. 4.5. Етапи проведення аналізу НМА підприємства їх загальна характеристика на основі показників фінансової звітності
Джерело: складено автором

Джерелами даних для розрахунків є інформація, розміщена на офіційних сайтах компаній, фінансова звітність, відкриті дані з мережі Internet та дані незалежних консалтингових агентств. Згідно з даними

головного управління статистики у Вінницькій області за 2018 р. індекс виробництва промислової продукції у харчовій промисловості, порівнюючи з аналогічним періодом 2017 р. зріс на 7,4 % та становить 107,4 % [305].

Це свідчить про активний динамічний розвиток цього сегмента економіки.

Провідними підприємства харчової промисловості у Вінницькій області є:

- ПАТ «Вінницький ОЖК» (олія соняшникова, потужність переробки насіння соняшнику – 2,8 тис. т. /добу);
- ПрАТ «ПК «Поділля» (цукор, потужність переробки цукрового буряку – 7,6 тис. т. /добу);
- ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика» (хрін, кетчуп, соус, майонез, сухі сніданки, безалкогольні напої, потужність переробки 1,7 тис. т. сировини на рік);
- ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод» (виробництво соків та плодоовочевої консервації 40 млн умовних банок за сезон);
- ПрАТ «Концерн Хлібпром» (90 т хліба та хлібобулочних виробів за добу);
- ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» (виробництво м'яса, виробництво м'ясних продуктів, оптова торгівля шкірсировиною, шкурами та шкірою);
- ПАТ «Козятинхліб» (хліб та хлібобулочні вироби; сухарі, печиво, пироги, торти, тістечка; макаронні вироби);
- ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» (кондитерські вироби).

У результаті дослідження вартості НМА на підприємствах згруповано показники, наведені в таблиці 4.4.

Аналіз даних, наведених у табл. 4.4 свідчить про те, що станом на кінець 2018 р. за показниками балансової вартості найбільше НМА зосе-

реджено в ПрАТ «ПК «Поділля»» (22742 тис. грн.), на другому місці – ПрАТ «Концерн Хлібпром» (8061 тис. грн.).

Таблиця 4.4

**Динаміка вартості НМА підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр., тис. грн.**

№ з/п	Показники	Роки			Темп зростання, %		
		2016	2017	2018	2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
ПАТ «Вінницький ОЖК»							
1	НМА залишкова вартість	5	4	45	80,0	1125,0	900,0
	НМА первісна вартість	10	10	57	100,0	570,0	570,0
	НМА накопичена амортизація	5	6	12	120,0	200,0	240,0
ПрАТ «ПК «Поділля»							
2	НМА залишкова вартість	237	8133	22347	3431,6	274,7	9429,1
	НМА первісна вартість	344	8317	22742	2417,7	273,4	6611,1
	НМА накопичена амортизація	107	184	395	171,9	214,7	369,2
ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»							
3	НМА залишкова вартість	172	161	245	93,6	152,2	142,4
	НМА первісна вартість	228	228	323	100,0	141,7	141,7
	НМА накопичена амортизація	56	67	78	119,6	116,4	139,3
ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»							
4	НМА зал вартість	46	37	29	80,4	78,4	63,0
	НМА первісна вартість	124	124	124	100,0	100,0	100,0
	НМА накопичена амортизація	78	87	95	111,5	109,2	121,8
ПрАТ «Концерн Хлібпром»							
5	НМА зал вартість	1506	1258	2036	83,5	161,8	135,2
	НМА первісна вартість	5110	5537	8061	108,3	145,6	157,7
	НМА накопичена амортизація	3604	4279	6025	118,7	140,8	167,2
ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»							
6	НМА зал вартість	0	0	0	X	X	X
	НМА первісна вартість	35	35	35	100,0	100,0	100,0
	НМА накопичена амортизація	35	35	35	100,0	100,0	100,0
ПАТ «Козятинхліб»							
7	НМА зал. Вартість	290	196	108	67,6	55,1	37,3
	НМА первісна вартість	503	503	203	100,0	40,4	40,4
	НМА накопичена амортизація	213	307	395	144,1	128,7	185,4
ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»							
8	НМА зал. Вартість	460	581	613	126,3	105,5	133,3
	НМА первісна вартість	1405	1797	2186	127,9	121,6	155,6
	НМА накопичена амортизація	945	1216	1573	128,7	129,4	166,5

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

Звертає увагу обставина, що у 2018 р. значно зросла вартість нематеріальних активів в ПрАТ «ПК «Поділля»» – на 14214 тис. грн (з 8317 тис. грн у 2017 р. до 22742 тис. грн у 2018 р.). Найменшим обсягом нематеріальних активів володіє ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» – 35 тис. грн.

Зростання вартості НМА простежується майже у всіх досліджуваних підприємствах. Найбільш позитивну динаміку за первісною вартістю за період 2016–2018 рр. показує ПрАТ «ПК «Поділля»» – 6611,1 % та ПАТ «Вінницький ОЖК» – 900 %. На інших підприємствах зміни не відбулися (ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод» та ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»). ПАТ «Козятин Хліб» взагалі демонструє зниження первісної та залишкової вартості НМА (59,6 % та 62,7 %) та зростання накопиченої амортизації (185,4 %).

За наведеними показниками неможливо зробити висновок щодо суттєвості долі НМА у складі майна суб'єктів господарювання. Для того, щоб оцінити, наскільки значними є нематеріальні активи в майні підприємства, доцільно розглянути показники динаміки питомої ваги вартості НМА досліджених підприємств у загальній вартості майна та у вартості необоротних активів (табл. 4.5, 4.6).

Таблиця 4.5

**Питома вага НМА в майні підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр.**

№ з/п	Показники	2016	2017	2018	Темп зростання, %		
					2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
1	2	3	4	5	6	7	8
1	ПАТ «Вінницький ОЖК»						
	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,000127	0,000104	0,001205	82,03	1155,55	947,88
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,000006	0,000051	0,001029	910,71	2017,67	18375,22

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8
2	ПрАТ «ПК «Поділля»						
	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,033	0,935	2,371	2829,77	253,70	7179,02
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,007	0,292	0,661	3996,39	226,19	9039,49
3	ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»						
	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	1,46	0,93	1,07	63,70	115,18	73,36
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,41	0,27	0,37	66,96	135,74	90,90
4	ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»						
	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,18	0,15	0,12	83,94	82,02	68,84
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,04	0,03	0,02	72,22	67,22	48,55

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

Наведені дані в таблиці 4.5 дають змогу зробити висновок про те, що величина нематеріальних активів у складі майна і необоротних активів, за даними фінансової звітності, є доволі незначною. На ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод» вона становить десяту частину відсотка, а на ПАТ «Вінницький ОЖК» – десятитисячні частини відсотку. Лише в ПрАТ «ПК «Поділля»» та ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика» частка нематеріальних активів у вартості майна і необоротних активів перебуває у межах 1–2 %.

За даними таблиці 4.6 найбільша питома вага НМА у вартості необоротних активів на початку досліджуваного періоду зафіксована на ПАТ «Козятинхліб» – майже 2,5 % , але вона знизилась до 0,5 %. На ПрАТ «Концерн Хлібпром» вона, в середньому, становить третю частину відсотка, а на ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика» – соту частину відсотка. На

ПАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» залишкова вартість НМА не фіксується.

Таблиця 4.6

**Питома вага НМА в майні підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр.**

№ з/п	Показники	2016	2017	2018	Темп зростання, %		
					2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
1	2	3	4	5	6	7	8
ПрАТ «Концерн Хлібпром»							
1	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,32	0,25	0,41	77,52	164,26	127,33
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,21	0,18	0,28	86,38	154,77	133,69
ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»							
ПАТ «Козятинхліб»							
3	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	2,47	1,66	0,51	67,37	30,52	20,56
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,99	0,66	0,27	67,02	40,29	27,00
ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»							
4	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,0113	0,0152	0,0162	134,2	106,22	143,36
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,0106	0,0139	0,0149	130,7	107,54	140,58

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

Графічно порівняння питомої ваги НМА в майні цих підприємств зображено на рисунку 4.6.

Зроблений висновок, на основі показників фінансової звітності, суперечить господарській практиці. Нині багато підприємств, а також і ті, що аналізуються, мають значні обсяги реалізації та високу вартість ринкових активів, що свідчить про суттєву частку нематеріальної складової їхнього

капіталу. Втім, показники фінансової звітності відображають іншу картину, що вказує на невідповідність балансової вартості НМА їхній реальній цінності.

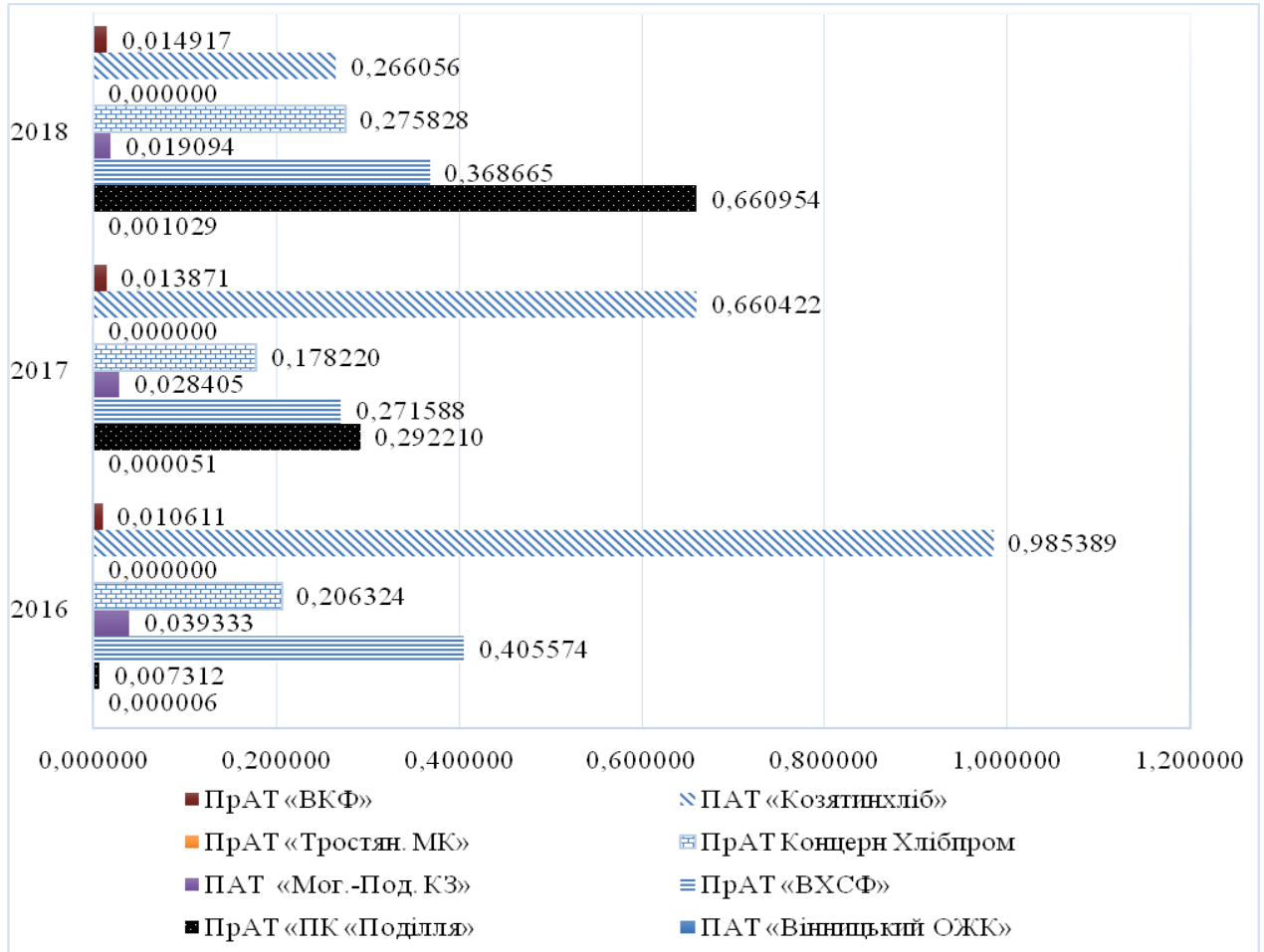


Рис. 4.6. Питома вага НМА в майні підприємств харчової промисловості Вінницької області за період 2016 – 2018 рр., %

Така невідповідність є результатом недосконалої системи оцінювання та обліку об'єктів НМА, що застосовуються на практиці. Загалом опитування головних бухгалтерів підприємств вказує на те, що створення нових технологій, впровадження інформаційних систем та технологій, розширення бізнесу на досліджуваних підприємствах зумовлено широким використанням НМА, що підвищує вартість бізнесу. Інформація щодо придатності НМА на досліджуваних підприємствах наведена у таблиці 4.7.

На трьох підприємствах (ПАТ «Вінницький ОЖК», ПрАТ «ПК «Поділля», ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика») показник придатності

варіюється в межах 50–100 %. Низькі значення коефіцієнта придатності (~ 25–50 %) і відповідно високі значення нарахованої амортизації характерні для ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод», ПрАТ «Концерн Хлібпром», ПАТ «Козятинхліб» та ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика». Щодо ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат», то показник придатності взагалі нульовий, оскільки у фінансовій звітності ПрАТ НМА показані як повністю амортизовані за 2016–2018 рр. Водночас у ПАТ «Вінницький ОЖК» та ПрАТ «ПК «Поділля» простежується підвищення значення показника придатності, що свідчить про збільшення обсягів НМА та рівня їхнього використання. Графічно порівняння показника придатності НМА між цими підприємствами наведено на рисунку 4.7.

Таблиця 4.7

**Показник придатності НМА підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр. (%)**

Підприємства	Роки			Темп росту, %		
	2016	2017	2018	2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
ПАТ «Вінницький ОЖК»	50,00	40,00	78,95	80,0	197,4	157,9
ПрАТ «ПК «Поділля»	68,90	97,79	98,26	141,9	100,5	142,6
ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»	75,44	70,61	75,85	93,6	107,4	100,5
ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»	37,10	29,84	23,39	80,4	78,4	63,0
ПрАТ «Концерн Хлібпром»	29,47	22,72	25,26	77,1	111,2	85,7
ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»	0,00	0,00	0,00	x	X	X
ПАТ «Козятинхліб»	57,65	38,97	53,20	67,6	136,5	92,3
ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»	32,74	32,33	28,04	98,8	86,7	85,7

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

Для детального аналізу використання НМА необхідна інформація ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». У розділі I Приміток розшифровуються дані про НМА підприємства і гудвіл, які наводяться у

рядках 1000–1002 і у додатковій статті 1050 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Цей розділ має форму оборотно-сальдової відомості, у якій відображається інформація про первісну вартість НМА та їхній знос на початок звітного року, надходження, вибуття, переоцінку та амортизацію цього виду активів з виведенням залишків на кінець звітного року. У Примітках до річної фінансової звітності розкривається інформація за такими групами НМА:

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

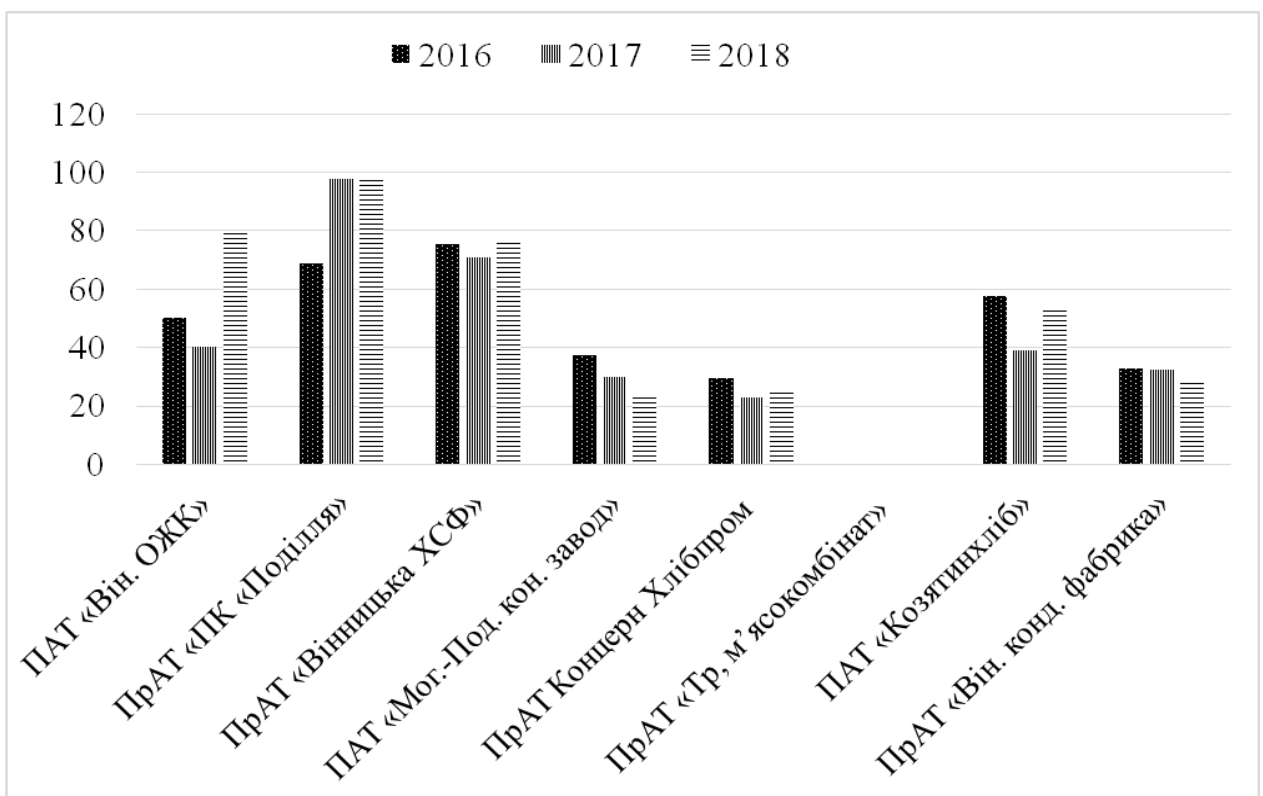


Рис. 4.7. Придатність НМА підприємств харчової промисловості Вінницької області за період 2016–2018 рр., %

Джерело: сформовано автором на основі даних Державної служби статистики.

Аналіз даних ф. № 5 досліджуваних підприємств харчової промисловості показує, що майже всі підприємства із зазначених груп НМА використовують: права користування природними ресурсами (ПрАТ «ПК «Поділля», ПрАТ «ПК «Поділля», ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод») та права на комерційні позначення (ПАТ «Вінницький ОЖК», ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»).

Важливим напрямом аналізу нематеріальних активів є дослідження руху нематеріальних активів, що характеризують такі показники:

– коефіцієнт надходження – дає змогу встановити інтенсивність надходження нематеріальних активів, яка обчислюється як відношення вартості нематеріальних активів, що надійшли за звітний період до їх первісної вартості на кінець періоду;

– коефіцієнт вибуття – характеризує інтенсивність вибуття нематеріальних активів зі сфери виробництва та розраховується як вартість нематеріальних активів, що вибули за звітний період до їх вартості на початок цього ж періоду;

– коефіцієнт компенсації вибуття – показує інтенсивність процесу заміщення нематеріальних активів, які вибули та визначається як відношення нематеріальних активів, що надійшли за звітний період до тих, що вибули;

– коефіцієнт приросту – характеризує рівень приросту нематеріальних активів за звітний період і розраховується як відношення вартості приросту нематеріальних активів до їх вартості на початок періоду [303, с.132].

Джерелом даних для розрахунку цих показників є ф. № 5 «Примітки до фінансової звітності». Показники руху нематеріальних активів досліджуваних підприємств представлені в таблиці 4.8., 4.9. За результатами аналізу даних визначено стан інтенсивності заміщення нематеріальних активів на досліджуваних підприємствах. Отже, позитивні та стабільні показники інтенсивності надходження нематеріальних активів, які більші ніж

інтенсивність їх вибуття, зафіксовано на «ПК «Поділля»», ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика» та ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика».

Таблиця 4.8

**Показники руху НМА підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр.**

№ з/п	Показники	Роки			Темп росту, %		
		2016	2017	2018	2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
1	2	3	4	5	6	7	8
1	ПАТ «Вінницький ОЖК»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,09	0,07	0,11	77,78	157,14	122,22
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,14	0,23	0,10	164,29	43,48	71,43
	Коефіцієнт компенсації	0,64	0,30	1,10	47,34	361,43	171,11
	Коефіцієнт приросту	-0,05	-0,16	0,01	320,00	-6,25	-20,00
2.	ПрАТ «ПК «Поділля»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,83	0,95	0,63	114,46	66,32	75,90
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,45	0,81	0,44	180,00	54,32	97,78
	Коефіцієнт компенсації	1,84	1,17	1,43	63,59	122,22	77,72
	Коефіцієнт приросту	0,38	0,14	0,19	36,84	135,71	50,00
3.	ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,42	0,54	0,31	128,57	57,41	73,81
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,35	0,48	0,28	137,14	58,33	80,00
	Коефіцієнт компенсації	1,20	1,13	1,11	93,75	98,41	92,26
	Коефіцієнт приросту	0,07	0,06	0,03	85,71	50,00	42,86
4.	ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,32	0,24	0,21	75,00	87,50	65,63
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,24	0,29	0,23	120,83	79,31	95,83
	Коефіцієнт компенсації	1,33	0,83	0,91	62,07	110,33	68,48
	Коефіцієнт приросту	0,08	-0,05	-0,02	-62,50	40,00	-25,00

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємств.

Деякі показники коефіцієнтів компенсації має ПрАТ «Концерн Хлібпром». Коливання цього показника в гіршу сторону відмічено на ПАТ «Вінницький ОЖК», ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод» та ПАТ «Козятинхліб», що вказує на перевагу негативних тенденцій інтенсивності вибуття нематеріальних активів. Рух НМА на ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» відсутній.

Таблиця 4.9
Показники руху НМА підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр.

№ з/п	Показники	Роки			Темп росту, %		
		2016	2017	2018	2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	ПрАТ Концерн Хлібпром						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,46	0,51	0,31	110,87	60,78	67,39
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,31	0,39	0,4	125,81	102,56	129,03
	Коефіцієнт компенсації	1,48	1,31	0,78	88,13	59,26	52,23
	Коефіцієнт приросту	0,15	0,12	-0,09	80,00	-75,00	-60,00
2.	ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0	0	0	x	x	x
	Коефіцієнт вибуття НМА	0	0	0	x	x	x
	Коефіцієнт компенсації	0	0	0	x	x	x
	Коефіцієнт приросту	0	0	0	x	x	x
3.	ПАТ «Козятинхліб»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,07	0,09	0,06	128,57	66,67	85,71
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,12	0,07	0,08	58,33	114,29	66,67
	Коефіцієнт компенсації	0,58	1,29	0,75	220,41	58,33	128,57
	Коефіцієнт приросту	-0,05	0,02	-0,02	-40,00	-100,00	40,00
4.	ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»						
	Коефіцієнт надходження НМА	0,12	0,18	0,26	150,00	144,44	216,67
	Коефіцієнт вибуття НМА	0,07	0,06	0,16	85,71	266,67	228,57
	Коефіцієнт компенсації	1,71	3,00	1,63	175,00	54,17	94,79
	Коефіцієнт приросту	0,05	0,12	0,1	240,00	83,33	200,00

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємств.

Рівень коефіцієнта компенсації пов'язаний з рівнем коефіцієнта приросту нематеріальних активів, що підтверджується їх однаковою динамікою на досліджуваних підприємствах. Також, при аналізі коефіцієнтів компенсації і приросту слід ураховувати обсяги НМА, якими оперує підприємство, що впливає на формування висновків за результатами аналізу.

Оскільки надходження нематеріальних активів на підприємство відбувається з метою отримання економічної вигоди від їх використання, важливою є оцінка ефективності використання нематеріальних активів, яка проведена на основі фінансової звітності досліджуваних підприємств.

Науковці А. Д. Шеремет і Р. С. Сайфулін запропонували ефективність використання нематеріальних активів підприємства оцінювати з урахуванням їх впливу на підвищення обсягів реалізації, зниження виробничих витрат, зростання результатів господарської діяльності, зростання прибутку, покращення фінансового стану підприємства [326, с. 127].

Рентабельність нематеріальних активів ($R_{нма}$) пропонується розраховувати за загальноприйнятою формулою рентабельності капіталу:

$$R_{нма} = \frac{P}{НМА} \quad (4.1)$$

де P – прибуток діяльності підприємства, тис. грн;

$НМА$ – вартість нематеріальних активів.

Для узгодження рентабельності з оборотністю попередня формула рентабельності нематеріальних активів була перетворена в наступний вигляд:

$$R_{нма} = \frac{P}{N} \times \frac{N}{НМА} \quad (4.2)$$

де N – виручка від реалізації продукції та послуг підприємства, тис. грн;

$\frac{P}{N}$ – рентабельність продажів за період;

$\frac{N}{НМА}$ – оборотність нематеріальних активів за період [326].

Таким чином, згідно з попередніми формулами на досліджуваних підприємствах рентабельність нематеріальних активів може зрости за рахунок збільшення оборотності і зростання рентабельності продажу.

В таблиці 4.10, 4.11 наведено результати дослідження рентабельності нематеріальних активів і їхню динаміку за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств.

Таблиця 4.10
Показники ефективності НМА підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр.

Показники	Роки			Темп росту, %		
	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2018/2016
1. ПАТ «Вінницький ОЖК»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	9	10	33,5	1,11	3,35	3,72
Виручка від продажу, тис. грн.	3477999	3610471	2541681	1,04	0,70	0,73
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	387	-72667	-97084	-187,77	1,34	-250,86
Рентабельність НМА	43,00	-7266,70	-2898,03	-168,99	0,40	-67,40
Оборотність НМА	386444,33	361047,10	75871,07	0,93	0,21	0,20
Рентабельність продажу	0,00	-0,0201	-0,0382	-180,88	1,90	-343,28
2. ПрАТ «ПК «Поділля»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	299	4330,5	15529,5	14,48	3,59	51,94
Виручка від продажу, тис. грн.	2838004	1724474	2526600	0,61	1,47	0,89
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	294379	213803	290077	0,73	1,36	0,99
Рентабельність НМА	984,55	49,37	18,68	0,05	0,38	0,02
Оборотність НМА	9491,65	398,22	162,70	0,04	0,41	0,02
Рентабельність продажу	0,10	0,12	0,11	1,20	0,93	1,11
3. ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	91	124	124	1,36	1,00	1,36
Виручка від продажу, тис. грн.	101390	128500	152615	1,27	1,19	1,51
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	7000	7376	7806	1,05	1,06	1,12
Рентабельність НМА	76,92	59,48	62,95	0,77	1,06	0,82
Оборотність НМА	1114,18	1036,29	1230,77	0,93	1,19	1,10
Рентабельність продажу	0,07	0,06	0,05	0,83	0,89	0,74
4. ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	91	124	124	1,36	1,00	1,36
Виручка від продажу, тис. грн.	152630	188458	325650	1,23	1,73	2,13
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	2958	726	-1688	0,25	-2,33	-0,57
Рентабельність НМА	32,51	5,85	-13,61	0,18	-2,33	-0,42
Оборотність НМА	1677,25	1519,82	2626,21	0,91	1,73	1,57
Рентабельність продажу	0,02	0,00	-0,01	0,20	-1,35	-0,27

Як видно з таблиць 4.10, 4.11 оборотність і рентабельність нематеріальних активів за період з 2016 р. по 2018 р. має позитивні значення на ПрАТ «ПК «Поділля» та ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика».

Негативні показники рентабельності НМА зафіксовано на ПАТ «Вінницький ОЖК», ПАТ «Козятинхліб» і ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат».

Таблиця 4.11

**Показники ефективності НМА підприємств харчової промисловості
Вінницької області за період 2016–2018 рр.**

Показники	Роки			Темп росту, %		
	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2018/2016
1. ПрАТ Концерн Хлібпром						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	456,5	503	353	1,10	0,70	0,77
Виручка від продажу, тис. грн.	965463	1078053	1267439	1,12	1,18	1,31
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	-799	2651	12895	-3,32	4,86	-16,14
Рентабельність НМА	-1,75	5,27	36,53	-3,01	6,93	-20,87
Оборотність НМА	2114,92	2143,25	3590,48	1,01	1,68	1,70
Рентабельність продажу	0,00	0,00	0,01	-2,97	4,14	-12,29
2. ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	23,5	35	35	1,49	1,00	1,49
Виручка від продажу, тис. грн.	19641	12049	11081	0,61	0,92	0,56
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	4071	-22963	-11151	-5,64	0,49	-2,74
Рентабельність НМА	173,23	-656,09	-318,60	-3,79	0,49	-1,84
Оборотність НМА	835,79	344,26	316,60	0,41	0,92	0,38
Рентабельність продажу	0,21	-1,91	-1,01	-9,19	0,53	-4,86
3. ПАТ «Козятинхліб»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	456,5	503	353	1,10	0,70	0,77
Виручка від продажу, тис. грн.	55758	66875	60796	1,20	0,91	1,09
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	-4247	-1354	-2192	0,32	1,62	0,52
Рентабельність НМА	-9,30	-2,69	-6,21	0,29	2,31	0,67
Оборотність НМА	12,61	132,95	172,23	1,09	1,30	1,41
Рентабельність продажу	-0,74	-0,02	-0,04	0,27	1,78	0,47
4. ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»						
Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	1312,5	1601	1991,5	1,22	1,24	1,52
Виручка від продажу, тис. грн.	884341	913705	1199526	1,03	1,31	1,36
Чистий прибуток продажу, тис. грн.	2971	3595	4237	1,21	1,18	1,43
Рентабельність НМА	2,26	2,25	2,13	0,99	0,95	0,94
Оборотність НМА	673,78	570,71	602,32	0,85	1,06	0,89
Рентабельність продажу	0,00	0,00	0,00	1,17	0,90	1,05

Основними факторами зростання рентабельності НМА є: збільшення прибутковості, підвищення рентабельності продажу та прискорення оборотності нематеріальних активів. Разом з тим даний аналіз має недолік у зв'язку із тим, що високі показники рентабельності і оборотності НМА пов'язані з їх низькою питомою вагою у вартості майна підприємства. Узагальнені показники ефективності використання нематеріальних активів підприємства, обмежуються кількістю даних фінансової звітності.

Значно покращити якість фінансового аналізу ефективності використання НМА необхідно через дослідження частки доходу та частки чистого прибутку, який підприємства отримали від використання нематеріальних активів.

Також заслуговує на увагу підхід до аналізу ефективності використання нематеріальних активів, що запропонований економістом Т. А. Пожидаєвою. Нею зазначено, що для визнання ефективності використання нематеріальних активів повинні виконуватися наступні умови:

$$\text{Tr}^{\text{HMA}} < \text{Tr}^{\text{N}} < \text{Tr}^{\text{P}} \quad (4.3)$$

де Tr^{HMA} – темп зростання вартості нематеріальних активів;

Tr^{N} – темп зростання виручки від реалізації товарів, продукції, робіт та послуг;

Tr^{P} – темп зростання прибутку [228, с. 180].

На основі співвідношення темпів зростання вартості нематеріальних активів, виручки від реалізації та прибутку, необхідних для оцінки ефективності використання нематеріальних активів, розвинено думку науковця через встановлення відповідного рівня ефективності, що закріплено за визначеними співвідношеннями (таблиця 4.12).

Таблиця 4.12

Оцінка співвідношення темпів зростання вартості НМА, виручки від реалізації, темпів зростання прибутку

Рівень ефективності використання НМА	Оцінка
Ефективне використання НМА	$Tr^{HMA} < Tr^N < Tr^P$
Умовно ефективне використання НМА	$Tr^{HMA} < Tr^N > Tr^P$
Неефективне використання НМА	$Tr^{HMA} > Tr^N > Tr^P$

Джерело: узагальнено автором на основі праці [228].

На основі співвідношень наведених в таблиці 4.12 проаналізовано ефективність використання нематеріальних активів за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств (таблиця 4.13).

Аналіз даних таблиці 4.13 свідчить, що згідно цієї методикою неефективне використання НМА зафіксовано на ПАТ «Вінницький олієжировий комбінат», ПрАТ «ПК «Поділля» та ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат». Такі підприємства як ПАТ «Козтинхліб» та ПАТ «Концерн Хлібпром» за результатами співвідношення темпів зростання відповідних показників ефективно або умовно ефективно використовують НМА. Дана методика є недосконалою, що можна підтвердити, на прикладі ПрАТ «ПК «Поділля», яке згідно з нею визнано неефективним. Це підприємство за попереднім аналізом НМА має зростаючу питому вагу НМА в майні підприємства, зростаючий і найвищий рівень придатності НМА серед усіх досліджуваних підприємств, достатній рівень показників компенсації, приросту, рентабельності і оборотності НМА (табл. 4.4, 4.5, 4.7, 4.8, 4.10).

Вищезазначену методику можна використовувати для аналізу загальної тенденції ефективності використання НМА з метою підтримання співвідношення темпів зростання відповідних показників на підприємстві

($Tr^{HMA} < Tr^N < Tr^P$) на необхідному рівні. Логічно її використовувати тільки враховуючи інші показники ефективності і стану НМА, що розкриті в роботі.

Таблиця 4.13

Співвідношення темпів зростання вартості НМА, виручки від реалізації, прибутку підприємств харчової промисловості Вінницької області за період 2016–2018 рр.

Підприємство	Роки	Tr^{HMA}	Спів- відношен- ня	Tr^N	Спів- відношен- ня	Tr^P	Ефективність використан- ня НМА
1	2	3	4	5	6	7	8
ПАТ «Вінницький олієжировий комбінат»	2017/ 2016	1,11	>	1,04	>	-187,7	Неефективно
	2018/ 2017	3,35	>	0,70	>	-1,34	Неефективно
ПрАТ «ПК «Поділля»	2017/ 2016	14,48	>	0,61	>	0,73	Неефективно
	2018/ 2017	3,59	>	1,47	>	1,36	Неефективно
ПрАТ «Вінницька зарчосмакова фабрика»	2017/ 2016	1,36	>	1,27	>	1,05	Неефективно
	2018/ 2017	1,00	<	1,19	>	1,06	Умовно ефективно
ПАТ «Могилів Подільський консервний завод»	2017/ 2016	1,36	>	1,23	>	0,25	Неефективно
	2018/ 2017	1,00	<	1,73	>	-2,33	Умовно ефективно
ПрАТ «Концерн Хлібпром»	2017/ 2016	1,10	<	1,12	>	-3,32	Умовно ефективно
	2018/ 2017	0,7	<	1,18	<	4,86	Ефективно
ПрАТ «Тростянець- кий м'ясокомбінат»	2017/ 2016	1,49	>	0,61	>	-5,64	Неефективно
	2018/ 2017	1,00	>	0,92	>	0,49	Неефективно
ПАТ «Козятинхліб»	2017/ 2016	1,10	<	1,20	>	0,32	Умовно ефективно
	2018/ 2017	0,70	<	0,91	<	1,09	Ефективно
ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»	2017/ 2016	1,22	>	1,03	<	1,21	Умовно ефективно
	2018/ 2017	1,24	<	1,31	>	1,18	Умовно ефективно

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності підприємств.

Використання НМА можна вважати ефективним, якщо протягом визначеного періоду їх рівень зростає при достатній величині питомої ваги НМА в майні підприємства, яка відповідає реальній наявності НМА. При цьому ефективність НМА підтверджується позитивними показниками і тенденціями придатності, компенсації, приросту, рентабельності і оборотності. За умови, що зазначені показники зафіксовані на основі більших темпів зростання виручки від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг та темпів зростання прибутку. Однією із найголовніших умов об'єктивного аналізу НМА є реальне відображення цих активів у фінансовій звітності.

Відображення в балансі підприємства частки НМА і динаміки в бік її зростання надає низку переваг, а саме: загальне збільшення балансової вартості підприємства сприяє його інвестиційній привабливості; збільшує частку чистих активів, що є важливим показником і на сьогодні, у зв'язку із виконанням положень Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII, впливає на укладання договірних відносин між суб'єктами господарювання. У результаті наявності НМА на підприємстві виникає потреба в нарахуванні амортизації на них, що зменшує податок на прибуток і впливає на показники фінансової стійкості. Разом із цим, необ'єктивно завищена вартість НМА може призводити до зниження показників поточної ліквідності і уповільнення оборотності сукупного капіталу.

Отже, показники фінансової звітності харчових підприємств суперечать господарській практиці. Аналізовані підприємства мають значні обсяги реалізації та високу ринкову вартість активів – це вказує на велику частку нематеріальної складової їхнього капіталу, але одночасно показники фінансової звітності відображають необ'єктивну вартість підприємства. Це вказує на невідповідність балансової вартості НМА їхній реальній цінності.

4.3. Організаційні засади обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними активами

Управління НМА і внутрішнім гудвілом полягає в ухваленні менеджерами підприємства обґрунтованих управлінських рішень, які будуть спрямовані на ефективне їх використання з метою збільшення обсягів реалізації продукції, зростання прибутку, розширення внутрішніх і зовнішніх ринків збуту, досягнення стратегічних та поточних планів розвитку підприємства, збільшення його вартості, нарощування інтелектуального капіталу.

В процесі ведення управлінського обліку внутрішнього гудвілу можливо відслідковувати зміну його складових, на які постійно впливають зовнішні і внутрішні фактори (розкриті в п. 4.1 дисертації), що теж постійно змінюються. Ці зміни впливатимуть на прибутковість підприємства і на його вартість.

Варто зауважити, що вартість окремих підприємств безпідставно завищується через спекуляції, що відбуваються на фондових біржах. Неможливість достовірно встановити вартість підприємств пов'язана з відсутністю методів об'єктивного оцінювання нематеріальної складової підприємства, тобто внутрішнього гудвілу.

Організація обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними активами повинна формуватися на основі передачі інформації про НМА та ІА з центрів відповідальності підприємства до системи управлінського обліку. Ця інформація буде обліковуватися на відповідних аналітичних рахунках і узагальнюватися за відповідною групою аналітичних рахунків.

В управлінському обліку до кожного об'єкта ІА необхідно відкрити аналітичний рахунок, який відповідатиме відповідній групі ІА, а також буде пов'язаний з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Цю систему рахунків слід прив'язати до організаційної структури підприємства харчової промисловості, тобто його ЦВ. Аналітичні рахунки для управлінського обліку інтелектуальних активів згруповано у таблиці 4.14.

До формування інформації про нематеріальні й інтелектуальні активи долучаються всі структурні підрозділи суб'єкта господарювання, виконуючи у цьому процесі притаманні їм функції. Нижче наведено порядок формування інформації про НМА та ІА за відповідними ЦВ.

До ЦВ *«Апарат управління»*: входить керівництво (голова правління, директор, заступник директора), фінансовий відділ, планово-економічний відділ, бухгалтерія (відділ фінансового обліку і податкових розрахунків, служба управлінського обліку). Уповноважені працівники структурних підрозділів ЦВ *«Апарат управління»*, а саме: 1.1. керівництво, 1.2. фінансовий відділ, 1.3. планово-економічний відділ, 1.4.1. відділ фінансового обліку і податкових розрахунків, передають інформацію про наявні НМА та ІА до служби управлінського обліку. Головною метою ЦВ *«Апарат управління»* є прийняття виважених управлінських рішень щодо стратегії використання НМА та ІА.

ЦВ *«Відділ фінансового обліку і податкових розрахунків»* акумулює інформацію про НМА, що обліковуються і відображаються у фінансовій звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

ЦВ *«Відділ управлінського обліку»* збирає інформацію за всіма центрами відповідальності, що стосується нематеріальних та інтелектуальних активів, частина інформації надходить із служби фінансового обліку. По суті у системі управлінського обліку буде використовуватися інформація про нематеріальні активи, зафіксована у фінансовому обліку і частина інформації, що акумулюється виключно в управлінському обліку. Важливе значення має налагодження оперативної співпраці центрів відповідальності між собою і

відділом управлінського обліку для спрямування запитів до ЦВ та одержання необхідної інформації відділом управлінського обліку.

Таблиця 4.14

Аналітичні рахунки для управлінського обліку інтелектуальних активів

№ з/п	Група інтелектуальних активів (ІА)	Номер аналітичного рахунка	Номер	Назва
			аналітичного рахунка другого порядку	
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

Джерело: розроблено автором.

Керівники відповідних ЦВ у визначені терміни усі дані (стосовно відповідного ЦВ), що розкривають стан нематеріальних та інтелектуальних активів, скеровують до відділу управлінського обліку. Далі інформація передається управлінцям (директору, заступникам директора), які уповноважені оперувати нею для опрацювання і прийняття управлінських рішень. На основі одержаної інформації про нематеріальні ресурси підприємства менеджери можуть загалом оцінити й визначити сильні і слабкі сторони, які впливають на імідж підприємства і його вартість, а також визначити показник внутрішнього гудвілу на конкретну дату. Ці фахівці також повинні працювати над розвитком і нарощуванням НМА й інтелектуальних активів підприємства. За необхідності оперування документально зафіксованими даними про нематеріальні ресурси може бути використане як письмове підтвердження й обґрунтування ймовірності гудвілу, який може виникнути в процесі продажу підприємства. Також важливо забезпечити зворотній інформаційний зв'язок: від керівництва (директор, заступники директора) до служби управлінського обліку. Інформація про нематеріальні ресурси підприємства надається за визначені проміжки часу (день, тиждень, місяць, квартал, рік).

В системі управлінського обліку інформація має оперативно передаватися з кожного ЦВ встановленою відповідальною особою з урахуванням заходів для прискорення зворотного зв'язку і розробленої системи електронного документообігу. Інформація, що акумулюється в системі управлінського обліку є конфіденційною, особливо це стосується об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання й управління ними.

Щодо кожного ЦВ може бути одержана, зведена й розкрита інформація таким чином:

– зведена інформація про структуру наявних НМА та інтелектуальних активів окремо за кожним ЦВ та щодо підприємства загалом;

– окремо щодо конкретного виду НМА, або інтелектуальних активів за кожним ЦВ та щодо підприємства загалом.

Інформація про клієнтські активи має готуватися такими центрами відповідальності: юридичним відділом, комерційним відділом і службою управлінського обліку. Зібрана й згрупована інформація про клієнтів – це не просто перелік клієнтів (споживачів) та постачальників. Вона потребує проведення систематичної, накопичувальної роботи з формування інформаційної бази щодо наявних і потенційних клієнтів та їхніх характеристик, на основі якої можуть прийматися обґрунтовані управлінські рішення.

Кожне підприємство самостійно визначає рівень, на якому буде вестися робота з клієнтськими активами. Враховуючи низку факторів (стратегію розвитку, розмір підприємства тощо), на підприємстві визначається формат клієнтської бази. Клієнтські активи мають стратегічне значення для підприємства і в разі їх правильного використання вони сприятимуть розвитку економічної діяльності підприємства.

Важливо досягти високого рівня автоматизації роботи з клієнтськими активами підприємства. Це забезпечить оперативний пошук необхідної інформації про клієнтів та її наочне представлення у різних зрізах. Така клієнтська база може зберігати історію роботи з клієнтом, що є важливим для аналізу.

Залежно від стратегії, розміру, фінансових можливостей підприємства клієнтська база може бути сформована за допомогою програм Excel, Access, CRM-систем тощо. Нині попитом користуються сучасні CRM-системи.

CRM-система – це прикладне програмне забезпечення для організацій, призначене для автоматизації підприємств, підвищення рівня продажів, поліпшення обслуговування клієнтів шляхом збереження інформації про клієнтів і взаємовідносини з ними. В CRM-системі центром всієї філософії бізнесу є клієнт, а головними напрямками діяльності компанії – заходи щодо

забезпечення ефективного маркетингу, оскільки компанії, які використовують ці програми, збільшують обсяг продажів, піднімають рівень доходу [320, с. 88].

У таблиці 4.15 наведено інформацію, яку слід надавати у картці клієнта, з її відображенням в управлінському обліку, і відповідний аналітичний рахунок до неї.

Таблиця 4.15

Картка клієнта (покупця).

Аналітичний рахунок 192.32 «Клієнтські активи. Покупці»

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Рекоменд. бали
1	2	3	4
1.	Назва клієнта, компанії	Найменування назви Повне Скорочене	х
2.	Вид клієнта	Вітчизняний Іноземний	5-10
3.	Адреса	Дані	х
4.	Керівник	ПІБ	х
5.	Контактні особи: Головний бухгалтер Заступник директора	ПІБ Номер телефона	х
6.	Банківські реквізити	Дані	х
7.	Галузева приналежність (КВЕД)	Вид галузі, код, назва	1-15
8.	Розмір компанії	Мікропідприємство Мале Середнє Велике СПД Фізична особа	5-30
9.	Наявність договору	Так Ні	10-20
10.	Номер і період дії договору	Номер, дати: До 1 р. Від 1 р. до 3 р. Від 3 р. і більше	5-15
11.	Витрати понесені на оформлення договору. Експертна оцінка договору.	Розкриття витрат	Зазначена сума

Продовження табл. 4.15

1	2	3	4
12.	Найменування продукції	Номенклатура продукції: Вузька Ширка	5-10
13.	Види розрахунків	Аванс або попередня оплата Оплата після відвантаження продукції Оплата векселем Товарообмін, або бартерні операції	5-30
14.	Валюта розрахунку	Гривня Долар Євро	5-10
15.	Позадовірні відносини з клієнтами	Опис	5-10
16.	Рівень доброчесності клієнта	Високий, опис Середній, опис Низький, опис	5-15
17.	Тривалість співпраці	Мала, роки Середня, роки Довга, роки	5-15
18.	Одержані скарги від клієнтів без звернення до суду	Опис, кількість Відсутні Наявні	0-10
19.	Направлені позови до суду від клієнтів	Опис, кількість Відсутні Наявні	0-10
20.	Лояльність клієнтів	Назви нових клієнтів, кількість	0-20
Усього			Бали
Усього			Сума

Джерело: розроблено автором.

Договори з покупцями і постачальниками можуть бути оцінені через визначення витрат понесених на їх оформлення. Також його оцінка може бути встановлена експертами. По суті ці договори можуть надавати підприємству значні переваги серед інших суб'єктові господарювання і приносити йому економічні вигоди.

Картка потенційного клієнта та зведений реєстр даних необхідні для проведення аналітичної роботи з метою переведення потенційних клієнтів у

статус постійних. Надалі можливо встановити, яка кількість потенційних клієнтів поповнили групу реальних. Картка потенційного клієнта (покупця) та аналітичний рахунок 192.33 «Клієнтські активи. Потенційні покупці» наведено у таблиці 4.16.

Таблиця 4.16

**Картка потенційного клієнта (покупця).
Аналітичний рахунок 192.33 «Клієнтські активи.
Потенційні покупці»**

№ з/п	Назви потенційних клієнтів	Деталізовані характеристики	Рекоменд. бали
1.	Назва клієнта, компанії	Найменування Повне Скорочене	x
2.	Вид клієнта	Вітчизняний Іноземний	5-10
3.	Адреса	Дані	x
4.	Керівник	ПІБ Номер телефона	x
5.	Галузева приналежність (КВЕД)	Вид галузі, код, назва	1-10
6.	Розмір компанії	Мікропідприємство Мале Середнє Велике СПД Фізична особа	5-30
7.	Важливість співпраці із клієнтом	Опис	1-10
Усього			Бали

Джерело: розроблено автором.

Зазначимо, що з часом договірні відносини з клієнтами можуть бути розірвані, або тимчасово припинені з різних причин. Втім інформацію про таких клієнтів необхідно зберігати з метою відновлення в майбутньому вигідних ділових зв'язків. Тому в клієнтській базі має бути позначка, яка дасть змогу виокремити в окремий реєстр таких клієнтів. Картка постачальника та аналітичний рахунок 192.31 «Клієнтські активи. Постачальники» наведено в таблиці 4.17.

Важливим пунктом у картці є запис щодо підтвердження доброчесності серед постачальників і клієнтів підприємства, що дасть змогу вчасно зреагувати на можливі проблеми і уникнути втрати коштів і часу.

Систематична робота з клієнтськими активами дає змогу розробляти стратегії з нарощування кола клієнтів (споживачів), володіти історією взаємовідносин з клієнтами для прийняття відповідних рішень. Клієнтська база є одним з інструментів управління в компанії, яка потребує регулярного оновлення.

Таблиця 4.17

Картка постачальника.

Аналітичний рахунок 192.31 «Клієнтські активи. Постачальники»

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Рекоменд. бали
1	2	3	4
1.	Назва постачальника, компанії	Найменування назви Повне Скорочене	x
2.	Вид клієнта	Вітчизняний Іноземний	x
3.	Адреса	Дані	x
4.	Керівник	ПІБ	x
5.	Контактні особи: Головний бухгалтер Заступник директора	ПІБ Номер телефона	x
6.	Банківські реквізити	Дані	x
7.	Галузева приналежність (КВЕД)	Вид галузі, код, назва	1-15
8.	Розмір компанії	Мікропідприємство Мале Середнє Велике СПД Фізична особа	5-30
9.	Наявність договору	Так Ні	10-20
10.	Номер і період дії договору	Номер, дати: До 1 р. Від 1 р. до 3 р. Від 3 р. і більше	5-15

Продовження табл. 4.17

1	2	3	4
11.	Витрати понесені на оформлення договору. Експертна оцінка договору.	Розкриття витрат	Зазначена сума
12.	Найменування ТМЦ	Сировина Напівфабрикати Матеріально-технічні засоби	5-15
13.	Порядок доставки	За власний рахунок За рахунок постачальника	5-10
14.	Види розрахунків з постачальником	Аванс або попередня оплата Оплата після відвантаження сировини Оплата векселем Товарообмін, або бартерні операції	5-30
15.	Валюта розрахунку	Гривня Долар Євро	5-10
16.	Позадовісні відносини з постачальниками	Опис	5-10
17.	Рівень доброчесності клієнта	Високий, опис Середній, опис Низький, опис	5-15
18.	Тривалість співпраці	Мала, роки Середня, роки Довга, роки	5-15
19.	Одержані скарги від клієнтів без звернення до суду	Опис, кількість	0-10
20.	Направлені позови до суду від клієнтів	Опис, кількість	0-10
Усього			Бали
Усього			Сума

Джерело: розроблено автором.

Зокрема, у роботі з постачальниками важливі функції виконують окремі структурні підрозділи, які входять до комерційного відділу.

ЦВ «Комерційний відділ» об'єднує відділ постачання, маркетингу, збуту.

Відділ постачання займається організацією процесу постачання на підприємство сировини, напівфабрикатів, і матеріально-технічних засобів,

устаткування, інвентаря, спецодягу, що є важливо для ефективної і безперервної діяльності виробництва. Налагоджена діяльність відділу постачання дає змогу знизити витрати, підвищити рентабельність, пришвидшити оборот коштів. Відділ постачання формує інформацію про позадоговірні відносини з постачальниками.

ЦВ «Відділ маркетингу» веде роботу щодо задоволення потреб клієнтів, підвищення ефективності просування продукції від виробництва до її споживання і збільшення обсягів її реалізації. Завдяки налагодженій роботі відділу маркетингу, застосуванню передових технологій у цій сфері, спеціальних знань й впровадженню новітніх методів просування продукції, за однакових можливостей, підприємства можуть мати різні фінансові результати. Тому діяльність цього відділу тісно пов'язана з клієнтськими відносинами, торговельною маркою, брендом та загалом впливає на зростання внутрішнього гудвілу. Маркетингова діяльність має важливе значення для розвитку економічної діяльності підприємства і потребує відображення фінансових і нефінансових показників в управлінському обліку. Нині залишається головною – спроможність компанії, у конкурентних умовах ринкового середовища, продати продукт. Основна увага в концепції маркетингу приділяється рекламі, але окрім цього є інші важливі заходи, які сприяють визнаванню і просуванню продукту на ринку. Аналітичний рахунок 192.52 «Організаційні активи. Маркетингові» наведено в таблиці 4.18.

Плани маркетингових компаній необхідно віднести до комерційної таємниці підприємства. На сьогодні особливо актуальним є можливість розвитку сервісів, які стосуються замовлення продукції харчової промисловості через мережу інтернет, а також їхня оперативна доставка до замовника. Побудова і зміцнення зв'язків з контрагентами сприяє нарощуванню внутрішнього гудвілу.

Таблиця 4.18

Аналітичний рахунок 192.52 «Організаційні активи. Маркетингові»

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Рекоменд. бали	Суми, витрачені на розвиток ОА
1.	Вивчення й аналіз цільової аудиторії для формування кола клієнтів підприємства	Високий Середній Низький	0-15	+
2.	Аналіз результатів рейтингів здійснених зовнішніми агентами	Високий Середній Низький	0-15	+
3.	Плани маркетингових компаній	Стратегічні Поточні	0-20	+
4.	Політика випуску продукції для малозабезпечених груп споживачів	Відсутня Наявна	0-10	+
5.	Організація діяльності агентів і продавців	Високий Середній Низький	0-30	+
6.	Забезпеченість рекламною продукцією: – флаери, – буклети, – брошури	кількість кількість кількість	0-20	+
7.	Телемаркетинг	Відсутній Наявний	0-20	+
8.	Бонусні програми	Відсутні Наявні	0-10	+
9.	Система опитування клієнтів для підвищення якості продукту або підвищення порядку обслуговування клієнтів	Високий Середній Низький	0-30	+
10.	Вебсторінка з інтерактивними можливостями замовлення продуктів у мережі інтернет	Відсутній Наявний	0-30	+
11.	Наявність функції відстеження клієнтами стану замовлень на вебсторінці підприємства	Відсутній Наявний	0-20	+
12.	Інтернет-розсилка повідомлень з інформацією про продукт і акціями	Відсутній Наявний	0-20	+
13.	Організація багаторівневої служби доставки продуктів харчування для оптових і роздрібних покупців	Високий Середній Низький	0-30	+
Усього			Бали	Сума

Джерело: розроблено автором.

ЦВ «Відділ збуту» займається реалізацією виробленої продукції, яка знаходиться на складі підприємства. Збут виробленої продукції передбачає її

оперативний продаж для пришвидшення обігу грошових потоків підприємства. Якщо на виробничому підприємстві відділ маркетингу може не створюватися, то відділ збуту повинен діяти обов'язково, він додатково може надавати інформацію в систему управлінського обліку про позадоговірні відносини з клієнтами.

ЦВ «Відділ кадрів і управління персоналом». Нині велике значення має забезпеченість підприємства кваліфікованим кадровим потенціалом (від працівників виробництва до головних менеджерів підприємства). Це потребує ґрунтовної роботи з боку керівника персоналу, щодо підбору необхідного персоналу, підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Об'єктивні умови сьогодення виокремили проблему щодо переходу частини підприємства на роботу у дистанційному режимі. На підприємстві слід додатково розробити модель роботи, яка, за необхідності, забезпечить умови здійснення діяльності в дистанційному режимі. Відповідно на підприємстві повинен бути встановлений перелік працівників, які зможуть працювати дистанційно. Необхідно створити відповідні умови для проведення нарад, презентацій, забезпечення присутності.

На кожного працівника підприємства має бути відкрита картка, основний зміст якої наведено в таблиці 4.16. Наступним етапом буде закріплення кожного працівника за відповідним ЦВ і зведення інформації про людські активи загалом по підприємству. За характером функцій, які виконує персонал підприємства харчової промисловості, логічно виокремити такі категорії:

– *робітники*, які займаються виробництвом продукції, ремонтом, обслуговуванням устаткування, переміщенням вантажів;

– *головний менеджер*, який управляє всім підприємством;

– *менеджери* – професіонали, зайняті управлінням виробничими процесами та підлеглими працівниками. Вони обіймають керівні посади на підприємстві, а в межах функціональних служб, є керівниками ЦВ;

– *фахівці* – здійснюють технічне, організаційне, економічне керівництво виробничими процесами та організують діяльність промислово-виробничого персоналу. До них належать інженери, економісти, бухгалтери, юристи, нормувальники, технологи тощо;

– *службовці* – здійснюють підготовку й оформлення документів, виконують адміністративно-господарську, фінансову, статистичну, обліково-бухгалтерську функції. До цієї категорії працівників включаються секретарі, діловоди, табельники, архіваріуси, агенти тощо;

– *молодий персонал з обслуговування* – особи, зайняті обслуговуванням основного парку обладнання та устаткування, а також залучені до допомоги основним, допоміжним, черговим, ремонтним і виробничим працівникам. До них належать також прибиральники, двірники, гардеробники, охоронці, пожежно-вартова служба;

– *стажери (учні)* – особи, які перебувають в процесі набуття практичних навичок оволодіння професією на підприємстві.

Особова картка працівника. Аналітичний рахунок 192.1 «Людські активи» наведено в табл. 4.19.

Отже, за результатами інвестицій, здійснених компанією у людські активи важливо зафіксувати суму витрат у системі управлінського обліку. Підприємство має бути зацікавлене в сприянні підвищення кваліфікації своїх працівників через поглиблення їхніх професійних знань і навичок. Суми, витрачені на розвиток персоналу, мають бути підтверджені відповідними документами (диплом, сертифікат, свідоцтво інші підтверджуючі документи).

В умовах постійних змін, які відбуваються в сучасному суспільстві, встановлені нові пріоритети до кваліфікованих кадрів, зокрема це стосується здатності володіння сучасними інформаційними технологіями, вміння працювати на відстані. З огляду на це, менеджерам важливо урахувати ділові якості всіх працівників для найефективнішого їх залучення у процес

вирішення поставлених завдань, що підкріплюється базою даних про людські активи, сформованою на підприємстві.

Таблиця 4.19

**Особова картка працівника.
Аналітичний рахунок 192.1 «Людські активи»**

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Рекоменд. бали	Суми для розвитку ЛА
1	2	3	4	5
1	ПБ	Українською та англійською	x	x
2	Закріплений за ЦВ	Назва відповідного ЦВ: 1. Апарат управління 2. Комерційний відділ 3. Відділ кадрів і управління персоналом... та інші відділи наведені в додатку Ж	x	x
3	Вік		X	x
4	Стать	Жінка Чоловік	X	x
5	Сімейний стан, Діти	Одружений Неодружений Кількість дітей	X	x
6	Категорія працівника	Категорії працівників: – робітники; – головний менеджер; – менеджери; – фахівці; – службовці; – молодший персонал з обслуговування; – стажери (учні)	5-50	x
7	Загальний стаж роботи	Кількість років	5-20	x
8	Стаж роботи на цьому підприємстві	Кількість років	5-20	x
9	Посада	Назва	X	x
10	Освіта	Магістр Спеціаліст Бакалавр Молодший спеціаліст Кваліфікований робітник Загальна середня освіта	5-30	x
11	Кваліфікація	Назва, рік	5-40	x
12	Наявні дипломи не	Назва, рік	5-10	x

Продовження табл. 4.19

1	2	3	4	5
	пов'язані з основною спеціальністю			
13	Науковий ступінь	Кандидат наук (спеціальність) Доктор філософії Доктор наук (спеціальність)	0-20	x
14	Вчене звання	Доцент Професор	0-20	x
15	Публікації	Фахові статті (назва, рік) Тези (назва, рік)	0-20	+
16	Мова	Англійська Німецька Французька Тощо	0-30	+
17	Вузькоспеціалізовані знання або функції працівника	Розкрити суть	0-30	+
18	Тренінги	Назва, рік	0-30	
19	Семінари	Назва, рік	0-30	+
20	Конференції	Назва, рік	0-30	+
21	Знання спеціальних комп'ютерних програм	Назва	0-20	+
22	Патенти	Назва, рік	0-20	+
23	Новаторські розробки	Назва, рік	0-20	+
24	Підвищення кваліфікації	Місце проходження, рік	0-10	+
25	Членство у професійних організаціях	Назва, рік	0-20	+
26	Громадська діяльність	Назва, рік	0-10	+
27	Політична діяльність	Назва, рік	0-10	+
28	Попереднє місце роботи	Назва компанії, посада	0-10	x
29	Спортивні інтереси	Вид спорту	0-10	x
30	Здатність працювати на відстані	Так Ні	0-20	x
31	Доступ до комерційної таємниці	Високий Середній Низький	0-20	x
32	Рівень комунікативних якостей	Високий Середній Низький	0-20	x
Усього			Бали	Сума

Джерело: розроблено автором.

На основі зібраної інформації можливо пришвидшити прийняття рішень щодо призначення працівників на відповідні посади. Використовуючи дані, розкриті в табл. 4.19, можливо скласти рейтинг щодо кожного працівника з метою встановлення його рівня (в динаміці) як інтелектуальної одиниці людських активів.

Окремо потрібно обліковувати персональний внутрішній гудвіл керівника. Додатково до даних, які розкриті в таблиці 4.19, необхідно долучити інформацію, наведену в таблиці 4.20.

Таблиця 4.20

Особова картка працівника.

Аналітичний рахунок 192.2 «Персональний внутрішній гудвіл керівника»

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Рекоменд. бали	Суми, витрачені на розвиток керівника
1.	Член асоціації підприємств харчової промисловості України	Назва, рік Так Ні	0-10	x
2.	Участь у тренінгах щодо розвитку управлінських здібностей	Назва, рік	0-20	+
3.	Стан основних економічних показників діяльності підприємства	Зростання Зниження	0-40	x
4.	Впровадження інноваційних напрямів розвитку діяльності підприємства	Вказати напрям	0-40	x
5.	Виконання стратегій соціального розвитку працівників	Вказати напрям соціального розвитку	0-30	x
Усього			Бали	Сума

Джерело: розроблено автором.

Витрати на підвищення професійних, організаційних, управлінських якостей керівника необхідно відобразити в управлінському обліку.

Відображення за певний період сум, вкладених в людські активи, дасть змогу проаналізувати стратегію розвитку компанії у цьому напрямі та встановити ефективність здійснення цих витрат через аналіз економічних показників її діяльності.

Для визначення складових успішної роботи керівника може бути проведено анкетування керівника за діловими й особистими якостями серед керівників структурних підрозділів (таблиця 4.21).

Таблиця 4.21

**Складові характеристики ділових і особистих якостей керівника
для проведення анкетування**

№ з/п	Ділові та особисті якості керівника	Рівень	Рекоменд. бали
1.	Вміння переконувати	Високий, середній, низький	1-20
2.	Вміння делегувати повноваження	Високий, середній, низький	1-20
3.	Справедливість у процесі встановлення потенціалу працівників	Високий, середній, низький	1-30
4.	Вміння організувати співпрацю між відділами	Високий, середній, низький	1-30
5.	Уміння підбирати кадри	Високий, середній, низький	1-30
6.	Професійний рівень	Високий, середній, низький	1-30
7.	Комунікабельність	Високий, середній, низький	1-30
8.	Чесність	Високий, середній, низький	1-30
9.	Рішучість	Високий, середній, низький	1-20
10.	Працездатність	Високий, середній, низький	1-30
11.	Знання галузевих особливостей	Високий, середній, низький	1-30
12.	Організаторські здібності	Високий, середній, низький	1-30
13.	Вміння слухати	Високий, середній, низький	1-30
14.	Вміння приймати рішення	Високий, середній, низький	1-20
15.	Ораторські здібності	Високий, середній, низький	1-20
16.	Лідерські якості	Високий, середній, низький	1-30
17.	Розумові здібності	Високий, середній, низький	1-30
Усього			Бали

Джерело: розроблено автором.

На підприємстві може бути запроваджена система встановлення рейтингів для всіх керівників ЦВ підприємства.

ЦВ «Юридичний відділ». Однією із функцій юридичного відділу є організація діяльності, пов'язаної з укладенням договорів (контрактів). Він бере участь у їхній підготовці та здійсненні контролю за виконанням, дає правову оцінку проєктам договорів (контрактів). Укладені договори (контракти) визначено окремою категорією інтелектуального капіталу. Робота з формування інформації, зазначеної у договорах, має на меті захищати інтереси всіх зацікавлених сторін (клієнтів, підприємства, працівників).

Отже, до НМА, пов'язаних з контрактами, належать: договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; договори з постачальниками; договори з покупцями. Діяльність юридичного відділу з договорами (контрактами) пов'язана з роботою відділу управлінського обліку, комерційного відділу і служби безпеки для формування цілісної, правдивої й актуальної інформації щодо цього виду інтелектуальних активів. Результатом злагодженої роботи цих ЦВ є формування інформації про людські активи, клієнтську базу (покупці, постачальники), а також про НМА, пов'язані з контрактами. Зібрана інформація має ознаки конфіденційної, відтак має бути захищена, що контролюється службою безпеки.

Для оперативного складання договорів і роботи з ними має бути сформований електронний реєстр, який необхідно поділити на дві частини. В першій частині будуть реєструватися договори з постачальниками і покупцями, а у другій – договори про відмову від конкуренції, договори про конфіденційність, сприятливі трудові договори, сприятливі договори страхування. НМА, пов'язані з контрактами, можуть обліковуватися за кожним договором (контрактом) і групуватися за відповідною групою. Прикладом є окрема картка за договором купівлі-продажу, яка згодом долучається до реєстру договорів (таблиця 4.22).

Таблиця 4.22

Поля реєстру договорів купівлі-продажу

Найменування поля	Адреса комірки	Призначення
Пр	A1	Робоча колонка, з документом вона не пов'язана
№ з/п	B1	Порядковий номер запису в реєстрі
№ дог.	C1	Номер договору
Дата	D1	Дата договору
Підприємство	E1	Назва контрагента (покупця)
Адреса	F1	Юридична адреса покупця
Тел.	G1	Контактний телефон покупця
Email	H1	Адреса електронної пошти покупця
Р/р	I1	Номер розрахункового рахунка покупця
Банк	J1	Назва банку, де зареєстровано рахунок покупця
МФО	K1	МФО банку покупця
ЄДРПОУ	L1	Код ЄДРПОУ покупця
Посада_1	M1	Посада першої особи на підприємстві покупця в родовому відмінку
Посада_2	N1	Те саме, але в називному відмінку
ПІБ_1	O1	Прізвище, ім'я та по батькові першої особи від покупця в родовому відмінку
ПІБ_2	P1	Те саме, але в називному відмінку
Підстава	Q1	Назва документа, на підставі якого покупець підписав договір
Продукція, товар, услуга	R1	Найменування продукції, товару в договорі купівлі-продажу
Од_вим	S1	Одиниця виміру товару
Ціна	T1	Ціна за одиницю товару
Кількість	U1	Кількість товару, що передається за договором
Сума	V1	Сума договору
ПДВ	W1	Сума ПДВ

Джерело: узагальнено автором на основі праці [113].

Нині Реєстр договорів – це не тільки документ, у якому зібрані дані, що зазначаються в договорах. Це також може бути інтерактивний інструмент,

використання якого дасть змогу оперативно отримати конкретний примірник договору.

На вітчизняному ринку функціонують десятки програм для автоматизації документообігу – від простих до доволі складних, що забезпечує автоматизацію процесу складання договорів. Рівень автоматизації цієї ділянки залежить від цілей підприємства. Водночас економія часу працівників юридичного відділу, які виконують також ще низку відповідальних функцій, окрім складання договорів, також має важливе значення. Найпростіший варіант – це використання можливостей MS Word та MS Excel з їхньою інтеграцією. Суть роботи полягає у тому, що список клієнтів збирається як база даних MS Excel, що має періодично поповнюватися, а договір (контракт) відображається у форматі MS Word. По суті застосовуються стандартні функції роботи з текстом програми Excel, а також засоби організації розсилок Word 2010. У договорі виокремлюються всі частини, що мають властивість змінюватися з присвоєнням їм короткого імені. Ці імена є заголовками бази даних у програмі Excel, у якій сформовано реєстр. Відповідно до складу документа реєстр повинен складатися з необхідної кількості полів. Такий захід дасть змогу без затримки формувати і роздруковувати договір для будь-якого контрагента зі списку, а також, за необхідності, можна буде формувати і друкувати договори для цілої групи контрагентів із бази даних [113].

Подібний підхід моливо використовувати для другої частини договорів (договори про відмову від конкуренції, договори про конфіденційність, сприятливі трудові договори, сприятливі договори страхування). На всі види договорів мають бути відкриті аналітичні рахунки: 192.41, 192.42, 192.43, 192.44, 192.45, 192.46 наведені в таблиці 4.30.

Впровадження і використання програмних продуктів для оперативного складання договорів логічно вважати інтелектуальним активом.

ЦВ «Відділ соціальної роботи» є важливим підрозділом, який сприяє ефективному управлінню людськими активами. Відділ необхідний для: мотивації персоналу з метою підвищення продуктивності праці; профілактики здоров'я працівників; сприяння залученню високкваліфікованих кадрів; робота в напрямі формування позитивного іміджу підприємства в зовнішньому соціальному середовищі (перед покупцями, постачальниками, громадкістю); підтримка і підвищення соціальних стандартів порівняно з іншими підприємствами тощо. Структуру аналітичного рахунку 192.6 «Соціальні активи» наведено в таблиці 4.23.

Таблиця 4.23

Аналітичний рахунок 192.6 «Соціальні активи»

№ з/п	Напрямок і назва заходу	Терміни проведення	Рекоменд. бали	Сума витрат
1.	Соціальні програми та проекти: 1.2...	Початок і завершення	1-20	+
2.	Спонсорство: 1.2...	Початок і завершення	1-20	+
3.	Волонтерство: 1.2...	Початок і завершення	1-20	+
4.	Меценатство: 1.2...	Початок і завершення а	1-20	+
5.	Зв'язки з громадськістю (підтримка громадських ініціатив): 1.2...	Початок і завершення	1-20	+
6.	Охорона здоров'я працівників: 1.2...	Початок і завершення	1-30	+
7.	Профілактика на підприємстві негативних соціальних явищ (правопорушення, конфлікти тощо): 1.2...	Початок і завершення	1-20	+
8.	Підвищення рівня корпоративної культури: 1.2...	Початок і завершення	1-30	+
9.	Програми розвитку персоналу (підвищення кваліфікації, перепідготовка працівників, їхня участь у тренінгах, семінарах, форумах): 1.2...	Початок і завершення	1-30	+
Усього			Бали	Сума

Джерело: розроблено автором.

Керівник відділу соціальної роботи передає у звітній формі до відділу управлінського обліку інформацію щодо проведеної соціальної роботи, яка впливає на імідж підприємства.

ЦВ *«Відділ виробництва і контролю якості продукції»*, який складається з двох відділів (виробничого (технологічного) і контролю якості продукції).

Виробничий (технологічний) відділ на підприємстві харчової промисловості має визначальне значення, оскільки охоплює більшість технологічних аспектів виробництва. Від його роботи залежить якість продукції, довіра споживача і загалом імідж підприємства. Розробка нового асортименту виробів є обов'язком технологів і також належить до сфери діяльності технологічного відділу.

Відділ контролю якості продукції регулює такі питання: забезпечення безпеки продуктів; займається підтримкою виробництва виробів відповідної якості; сприяє постійному поліпшенню якості вироблених виробів; вивчає скарги споживачів з метою поліпшення якості продукції.

Питання виробництва харчових продуктів в Україні регулюється Законом України «Про безпечність та якість харчових продуктів», відповідно до якого виробництво – це діяльність, пов'язана з виробництвом об'єктів санітарних заходів, у т. ч. всі стадії технологічного процесу, а саме: первинне виробництво, підготовка, змішування та пов'язані з цим процедури, обробка, наповнення, пакування, переробка, відновлення та інші зміни стану об'єкта [237].

Організація процесу виробництва на підприємствах харчової промисловості має низку особливостей, які залежать від виду економічної діяльності, технологічних процесів, специфіки сировини, рівня механізації, автоматизації і комп'ютеризації, засобів і предметів праці. Важливе місце на цих підприємствах займає стандартизація, яка охоплює технологічні процеси

виробництва, що, відповідно, впливає на характеристики продуктів харчування.

Відповідно до Закону України «Про стандартизацію», стандартизація – це діяльність, що полягає в установленні положень для загального та неодноразового використання щодо наявних чи потенційних завдань і спрямована на досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній сфері [253].

Відповідно до ст. 5. цього Закону об'єктами стандартизації є:

- 1) матеріали, складники, обладнання, системи, їхня сумісність;
- 2) правила, процедури, функції, методи, діяльність чи її результати, включаючи продукцію, персонал, системи управління;
- 3) вимоги до термінології, позначення, фасування, пакування, маркування, етикетування.

Згідно із Законом України «Про стандартизацію» стандарти, кодекси ustalеної практики та технічні умови, прийняті підприємствами, установами та організаціями, застосовуються на добровільній основі.

Нині законодавством України не передбачається обов'язкова сертифікація більшості видів харчової продукції. Втім, для виробника наявність сертифіката відповідності – це важливий документ та інструмент, який забезпечує підвищення конкурентоздатності продукції. Виробник харчових продуктів може на добровільних засадах пройти процедуру підтвердження заявлених характеристик продуктів харчування. Цей факт також позитивно впливає на процес укладання договорів на постачання харчових продуктів у торгові мережі.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про технічне регулювання і оцінку відповідності» № 124-VIII від 03.07.2019 р. (далі Закон № 124-VIII) сертифікація – це підтвердження відповідності третьою стороною, яке стосується продукції, процесів, послуг, систем або персоналу. Сертифікат відповідності підтверджує незалежним органом вимоги до безпеки, складу

продуктів харчування. Відповідно до ст. 14 Закону № 124-VIII процедури оцінювання відповідності, застосування яких передбачене технічними регламентами, розробляються, приймаються та застосовуються на основі принципів, установлених Угодою СОТ про технічні бар'єри у торгівлі, що є додатком до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі 1994 р.

Нині є різні думки щодо порядку відображення витрат на сертифікацію якості продуктів харчування в обліку, зокрема:

- 1) відображення у складі витрат звітного періоду;
- 2) капіталізація витрат з визнанням сертифіката відповідності нематеріальним активом;
- 3) віднесення сертифіката відповідності до витрат майбутніх періодів з подальшим списанням на витрати діяльності.

Відкритим залишається питання щодо визнання сертифіката відповідності нематеріальним активом у зв'язку з тим, що йому притаманні нематеріальні властивості. Відповідно до чинного законодавства сертифікат відповідності не може бути капіталізований і визнаватися як нематеріальний актив. Головною причиною цього є те, що він не може бути ідентифікованим, тобто відокремленим (відчуженим) від суб'єкта господарювання, його не можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально. Водночас, він має такі ознаки НМА: відсутність матеріальної форми; строк використання більше одного року; здатен приносити майбутні економічні вигоди, що розкривається через підвищення попиту на таку продукцію з боку споживачів; період його використання більше одного року; його вартість можна достовірно визначити; є документи, що підтверджують право користування ним. З огляду на це, сертифікати відповідності можливо обліковувати в управлінському обліку на аналітичному рахунку 192.53 «Сертифікат відповідності продукції» (таблиця 4.24). Ці документи будуть

відобразитися як внутрішній гудвіл, що впливатиме на збільшення вартості компанії.

Таблиця 4.24

Аналітичний рахунок 192.53 «Сертифікат відповідності продукції»

№ з/п	Зареєстрований номер у реєстрі системи	Термін дії	Найменування продукції	код УКТ ЗЕД, ТН ЗЕД	Відповідає вимогам	Сертифікат видано	Видано органом з сертифікації	Додаткова інформація	Сума витрат, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	UA 1.020.X00 2971-18	28.12.18 - 27.12.19	Плодово-ягідні солодощі ТМ «Фрукфетта», дод. 22	10.39.1	ТУ У 10.3-37194096-002:18 плодово-ягідні солодощі. Технічні умови	Заповнюється, якщо у підприємства в підпорядкуванні є декілька виробників на, які може бути виданий сертифікат	ОС ДП «УкрНДНЦ»	Добровільна сертифікація з 28.12.18-27.12.19	5000,00
2.									
	Усього								Сума

Джерело: розроблено автором.

У праці Т. Камінської та Л. Шатковської виокремлено такі об'єкти щодо обліку сертифікації продукції:

- 1) облік оплати робіт, пов'язаних з сертифікацією, яку здійснює замовник (підприємство-виробник);
- 2) облік матеріальних затрат відповідно до договору на виконання робіт із сертифікації;
- 3) облік витрат, пов'язаних з розглядом апеляцій щодо рішень виконавця сертифікації;
- 4) облік отримання та наявності документації із сертифікації (сертифіката відповідності продукції або свідоцтва);
- 5) облік наявності та руху сертифікованої продукції; 6) облік витрат з технологічного нагляду [111, с. 24].

Витрати пов'язані із одержанням сертифікату відповідності можуть містити такі, що наведені в праці Т. Камінської та Л. Шатковської, а саме: від пункту 1 до пункту 4 включно [111, с. 24].

За принципом побудови аналітичного рахунка, що наведено в таблиці 4.24, формується Реєстр всіх сертифікатів відповідності продукції, наявних на підприємстві з відповідними сумами витрат.

Слід зазначити, що на підприємствах не всі рецепти, процес виробництва (технології) або харчовий продукт, що використовуються, є запатентованими. Це може негативно вплинути на діяльність підприємства через витік конфіденційної інформації за межі підприємства і її використання недобросовісними конкурентами.

Незапатентовані технології і рецепти віднесено до організаційних активів (ОА). На цей вид інтелектуальних активів в управлінському обліку слід відкрити аналітичні рахунки 192.54 «Незапатентовані технології» та 192.55 Незапатентовані рецепти, відповідно.

Для унеможливлення недобросовісного використання рецептів, процесу виробництва (технології) або харчового продукту підприємствам потрібно захистити права на володіння ними на основі Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» № 3687-ХІІ від 15.12.1993 р. Патент дасть право його власнику законно перешкоджати іншим особам користуватися цим видом активів без його дозволу.

Як вже зазначалося вище, харчова промисловість у багатьох випадках негативно впливає на екологію через низький рівень захисту навколишнього середовища (очистка стічних вод, очистка шкідливих викидів у повітря) від продуктів своєї діяльності, недосконалість переробки відходів. Підприємства харчової промисловості в процесі виробництва потребують значних обсягів тепла і пари для переробки сировини, що вимагає багато енергетичних ресурсів. Тому нині є актуальним і необхідним впровадження на харчових

підприємствах відділу, який буде займатися екологічною безпекою діяльності підприємства, який сприятиме розвитку економіки сталого розвитку.

ЦВ *«Відділ екологічної безпеки»* підприємства повинен виконувати функції пов'язані з вивченням і впровадженням безпечних, маловідходних, ресурсозберігаючих технологій, контролювати діяльність підприємства щодо зниження екологічної безпеки для навколишнього середовища, а також брати участь у вирішенні екологічних проблем, у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів, надавати необхідну інформацію під час проведення екологічного аудиту. Робота в напрямі екологічності й ресурсозбереження виробничих процесів сприятиме економічному розвитку підприємства на перспективу та позитивно вплине на його внутрішній гудвіл.

Відповідно до Закону України «Про екологічний аудит» № 1862-IV від 24.06.2004 р. екологічний аудит може бути обов'язковим або добровільним, залежно від цього він буде зовнішнім або внутрішнім. Отже, підприємство може бути замовником внутрішнього екологічного аудиту. Екологічний аудит проводиться для встановлення рівня додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської та іншої діяльності [240].

Екологічний аудит виконує такі завдання:

- збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;
- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;
- оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;

– оцінка ефективності, повноти й обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту [240].

Також замовником екологічного аудиту в кожному окремому випадку можуть бути поставлені інші завдання відповідно до його потреб і характеру діяльності згідно з чинним законодавством.

Таблиця 4.25

Аналітичний рахунок 192.7 «Екологічний аудит»

№ з/п	Напрямок проведеної роботи екологічним аудитом	Результат оцінки (опис)	Рекоменд. бали
1	2	3	
1.	Оцінювання ефективності та достатності природоохоронної діяльності підприємства	Низький Середній Високий	0-30
2.	Оцінювання системи екологічного управління	Низький Середній Високий	0-30
3.	Оцінювання стану природоохоронного обладнання та споруд, зокрема:	Низький Середній Високий	0-40
	час установаження	Рік	0-30
	амортизація (накопичений знос)	Ступінь старіння обладнання	0-30
	Придатність	Придатні Частково придатні Непридатні	0-30
4.	Дані про сплату екологічних зборів і платежів, у т. ч. стан та можливості їхньої сплати та заборгованість	Вчасна оплата Наявна заборгованість	0-20
5.	Інші завдання	Опис	0-30
6.	Встановлення і оцінювання збитків, заподіяних навколишньому природному середовищу	Наявність Відсутність Характеристика заподіяних збитків	0-30
7.	Вартість проведеного екологічного аудиту	Загальна сума в грн.	x
Усього		Сума	Бали

Джерело: складено на основі Закону України «Про екологічний аудит».

Відповідно до ст. 20, Розділу 2 Закону України «Про екологічний аудит» результати екологічного аудиту подаються у формі Звіту про екологічний аудит. Цей Звіт є власністю його замовника і підставою для прийняття ним відповідних рішень. Це означає, що Звіт про екологічний аудит з позитивним висновком доречно вважати інтелектуальним активом, який може бути опублікований на сайті підприємства, приносити йому економічні вигоди і впливати на збільшення вартості підприємства. Результати проведеного екологічного аудиту розкриваються у Звіті про екологічний аудит, що потрібно відображати на аналітичному рахунку 192.7 «Екологічний аудит» (таблиця 4.25).

Інформація про проведення екологічного аудиту, засвідчена у Звіті може накопичуватися за кілька періодів і аналізуватися. Окремо може формуватися інформація про впроваджені на підприємстві нові інноваційні технологічні процеси та участь у заходах, що сприяють екологічному захисту навколишнього середовища (таблиці 4.26, 4.27).

Таблиця 4.26

Аналітичний рахунок 192.72 «Екологічні інноваційні технології»

№ з/п	Найменування технологій	Термін впровадження	Рекоменд. бали	Сума (грн)
1	Впроваджені нові маловідходні, ресурсозберігаючі технології	Дата	0-30	+
2	Впроваджені нові способи очищення води (механічні, хімічні, фізико-хімічні, біохімічні)	Дата	0-30	+
3	Встановлення очисних споруд для зниження шкідливих викидів в атмосферу	Дата	0-30	+
4	Усього впроваджено інноваційних технологій (період, загальна сума в грн.)		Бали	Сума

Джерело: складено автором.

До служби управлінського обліку за відповідними аналітичними рахунками надається інформація, що наведена в табл. 4.25, 4.26, 4.27.

Врахування в обліку інтелектуальних активів, які належать до соціальних і екологічних сприяє розвитку економіки сталого розвитку, що актуалізує значення інформації управлінського обліку.

ЦВ «Виробничі цехи і відділ пакування». Виробнича структура підприємства є формою організації виробничого процесу, що складається з виробничих підрозділів взаємопов'язаних між собою. До виробничої структури підприємства можуть входити робочі місця, дільниці та цехи. Форма її організації залежить від розміру підприємства та інших чинників. За цехової виробничої структури основним виробничим підрозділом є цех, як адміністративно відокремлена частина підприємства. Основні цехи призначені для виконання визначеного комплексу робіт, тобто виготовлення продукції, призначеної для реалізації відповідно до своєї спеціалізації.

Таблиця 4.27

Аналітичний рахунок 192.73 «Екологічні заходи»

№ з/п	Назва заходу	Результати	Терміни проведення	Рекоменд. бали	Сума (грн)
1	Участь у вирішенні екологічних проблем	Короткий опис одержаних результатів	Початок і завершення	0-30	+
2	Участь у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів	Короткий опис одержаних результатів	Початок і завершення	0-30	+
Усього				Бали	Сума

Джерело: складено автором.

В Україні діє Технічний регламент щодо правил маркування харчових продуктів. У ньому визначені вимоги й правила опису харчового продукту споживачу, його повної та однозначної ідентифікації, вказівки складу,

енергетичної цінності та багато іншого. Також його норми відображають окремі елементи екологічного оцінювання продукту (наявність ГМО, харчових добавок, консервантів). Екологічна сертифікація харчової продукції за міжнародною системою стандартів у сфері екологічного управління ISO 14024 дає змогу заявнику отримати сертифікат відповідності екологічним стандартам і ліцензію на право використання знака «зелений журавлик» протягом трьох років. Володарі такого знака вносяться до національних та міжнародних реєстрів продукції поліпшеної якості [277].

Як уже зазначалось, під час пандемії може бути введено додаткове пакування, а за нормалізації становища – відмінено. Ця обставина може збільшити попит на продукцію, бо сприятиме захисту здоров'я покупців.

Для охоплення всього робочого процесу на промисловому підприємстві також можуть використовуватися різні програмні продукти, зокрема Brain. Brain – це програмне забезпечення для промисловості з програмними додатками та інструментами аналізу (статистичні дані, відстежування та супровід), яке може інтегруватися з ERP системами [378].

Назви модулів програмного забезпечення Brain 2 з їх короткою характеристикою наведено в таблиці 4.28.

ERP (англ. Enterprise Resource Planning, планування ресурсів підприємства) – організаційна стратегія інтеграції виробництва і операцій, управління трудовими ресурсами, фінансового менеджменту і управління активами, орієнтована на безперервне балансування і оптимізацію ресурсів підприємства за допомогою спеціалізованого інтегрованого пакета прикладного програмного забезпечення, що формує загальну модель даних і процесів для всіх сфер діяльності [374].

Отже, відділи виробництва і контролю якості продукції та виробничі цехи і відділ пакування повинні формувати інформацію для управлінського обліку в частині використання спеціалізованих програм управління виробничими процесами.

Таблиця 4.28

Програмна платформа модульного типу BRAIN2

Назва модуля програмного забезпечення	Коротка характеристика
1	2
BRAIN2 Formulation	Ідеальна програма для складання рецептур, дозування та порціонування
BRAIN2 Safety Service	Створення резервної копії в потрібному місці
BRAIN2 Capture	Швидко, зручно й ефективно можна реєструвати й обробляти технологічні дані
BRAIN2 Stock Control	Забезпечити реєстрацію та централізоване керування надходженням товарів з метою повного контролю та найвищого ступеня безпеки
BRAIN2 Prepack Compliance	Реєстрація, обробка й архівація статистичних записів пристроїв для маркування продуктів і контрольно-вагових апаратів Vizerba
BRAIN2 Label Designer	За допомогою BRAIN2 Label Designer можна розробляти шаблони етикеток для пристроїв нанесення маркування Vizerba на професійному рівні
BRAIN2 OEE	Реєстрація, розрахунок і аналіз важливих показників виробництва

Джерело: сформовано на основі ресурсу [378].

ЦВ «Складське господарство» на харчовому підприємстві є складною системою. Воно призначене для виконання таких функцій: безперервне забезпечення виробництва необхідними матеріалами, створення відповідних умов для зберігання матеріалів; підготовка матеріалів до виробничого використання (комплектування, сортування тощо), здійснення навантажувально-розвантажувальних робіт для переміщення запасів, підтримання оптимального рівня використання матеріалів (уникнення їхніх перевитрат), контроль терміну придатності товарів, періодичний контроль за наявністю залишків запасів, впровадження заходів автоматизації і комп'ютеризації для зниження вартості складських операцій.

Складське господарство акумулює в собі сукупність складів різного призначення, кількість, величина і робота, яких залежить від розміру підприємства, виду його економічної діяльності, рівня спеціалізації та обсягів виробництва харчової продукції тощо. Налагоджена робота складського господарства сприяє безперервному проходженню таких основних процесів підприємства, як постачання, виробництво, збут продукції. На підприємстві харчової промисловості склади можуть бути поділені на матеріальні, виробничі та збутові (готової продукції).

Матеріальні – необхідні для зберігання сировини, матеріалів, комплектувальних виробів, засобів виробництва тощо, що закуповує підприємство.

Виробничі – необхідні для зберігання інструментів, запасних частин, обладнання та напівфабрикатів власного виробництва. Відповідно вони можуть бути поділені залежно від об'єктів зберігання.

Збутові – необхідні для зберігання готової продукції, що має реалізуватися, вони підпорядковані відділу збуту підприємства.

Складське господарство має виконувати всі зазначені функції і працювати як єдина система. З цією метою на підприємствах харчової промисловості можуть використовуватися або бути впроваджені передові технологічні рішення автоматизації складського господарства, що наведені в таблиці 4.29.

Певна річ, що вибір програмного забезпечення для управління складськими операціями, у першу чергу, залежить від фінансових можливостей суб'єкта господарювання, його розміру і стратегічних цілей.

Система управління складом – Warehouse management system (далі WMS) – це програмне забезпечення та процеси, які дають змогу організаціям контролювати та адмініструвати складські операції з того моменту, коли товари або матеріали надходять на склад, до їх вибуття. Операції на складі охоплюють управління запасами, процеси відбору та аудиту [416].

Таблиця 4.29

Технологічні рішення для автоматизації складу

Назва програмного забезпечення	Коротка характеристика
1	2
Рішення автоматичний склад	
ASRS	Автоматична система зберігання і пошуку палет або коробів
Picking system	Система комплектації замовлень та сортування, яка використовується для прискорення процесів і підвищення якості комплектації
Інформаційні системи автоматизації складу	
Qguar WMS Pro (Кугуар)	Qguar WMS Pro – комплексне рішення для автоматизації управління складськими процесами на підприємствах різного типу і величини. Система підтримує операції щодо обробки товаропотоків як на власних складах, так і в разі роботи логістичних провайдерів (3PL), вона містить величезний набір спеціалізованих функцій. Використовують такі підприємства, як Roshen, «Житомирський маслозавод ТМ «Рудь»
Effect Warehouse	Effect Warehouse дає змогу ефективно управляти складськими процесами і легко адаптується під специфіку роботи складу. Ядро системи містить всі необхідні функції управління складськими процесами, а також інтерфейс обміну даними як з різними ERP-системами, так і з рішеннями власної розробки. Рішення від світового лідера у сфері SCM, компанії, що входить у трійку провідних постачальників WMS рішень в Європі
CoreIMS	CoreIMS – система обліку складу, недорогий, надійний і простий в експлуатації помічник комірника; система була розроблена в компанії Argussoft Company. Вона без зусиль інтегрується з іншими програмами, такими як «1С: Підприємство» або логістичними системами, такими як SCM (Системи управління ланцюгами постачань), і доповнює їхню функціональність
«1С-Логістика: Управління складом»	Система автоматизованого ухвалення рішень, «мозок» сучасного складського комплексу. Це спільний продукт російських фірми «1С» і компанії «AXELOT». Система реалізована в середовищі «1С: Підприємство 8» і містить всі переваги цієї технологічної платформи: масштабованість, відкритість, простоту адміністрування і конфігурації

Джерело: складено на основі праці [51].

ЦВ «Допоміжні господарства» включає ремонтно-механічний цех, енергетичне господарство і транспортний відділ.

Ремонтно-механічний цех. Ремонтне господарство створюється для забезпечення раціональної експлуатації основних засобів, що

використовуються у виробничому процесі. До складу ремонтного господарства можуть входити такі підрозділи: відділ головного механіка; ремонтно-механічний цех; ремонтно-будівельний цех; цехові ремонтні бази. Вони здійснюють технічне обслуговування, ремонт засобів праці, монтаж і введення в дію нового устаткування, виготовлення запасних частин, модернізацію діючого устаткування тощо. За наявності в цьому цеху програмних продуктів для технічного обслуговування, управління енергетичним господарством інформація передається в службу управлінського обліку.

Енергетичне господарство забезпечує безперервне постачання підприємства всіма видами енергії; раціональну експлуатацію енергетичного обладнання, його ремонт і обслуговування. До його складу можуть входити такі його види: електросилове – знижувальні підстанції, генераторні та трансформаторні установки, електричні мережі, акумуляторне господарство; теплосилове – котельні, компресори, теплосилові мережі, водопостачання, каналізація; газове – газогенераторні станції, газові мережі, холодильні та вентиляційні установки; пічне – нагрівальні й термічні печі; слабкострумове – власна телефонна станція, різні види зв'язку (у т. ч. диспетчерського та селекторного); енергоремонтне – технічне обслуговування, ремонт і модернізація різноманітного енергообладнання. Керівництво енергетичним господарством здійснює головний енергетик підприємства [254, с. 101]. За наявності на підприємстві програмних продуктів щодо управління енергетичним господарством інформація передається до служби управлінського обліку.

Транспортний відділ займається вантажно-розвантажувальними роботами та переміщенням різноманітних вантажів (сировини, матеріалів, палива, готової продукції, відходів виробництва). Його правильна організація забезпечує поєднання всіх елементів виробничого процесу. Структура відділу залежить від виду, обсягів виробництва харчової продукції, виробничої

структури підприємства. Транспортний відділ очолює начальник транспортного відділу. До складу цього відділу можуть входити технічне бюро, бюро організації перевезень, диспетчерська, бюро тари. Транспортні операції підприємства забезпечують, як зовнішній транспорт, а також міжцеховий транспорт і внутрішньо-цеховий транспорт. Транспортний відділ є важливою складовою для забезпечення функціонування логістичного ланцюга з фізичного переміщення товарів з місць відправлення до місць призначення за встановленим часовим інтервалом.

Начальник транспортного відділу має передавати до відділу управлінського обліку інформацію щодо функціонування встановленого програмного забезпечення, що супроводжує роботу транспорту. Можливе використання систем, які в режимі онлайн через GPS допоможуть оптимізувати роботу автомобільного парку. Наприклад, це може бути лінійка продуктів міжнародного бренду Wialon. Цей програмний продукт може вирішувати такі завдання: відстежувати переміщення транспорту онлайн; контролювати витрати палива; автоматично планувати і оптимізувати всі маршрути; контролювати кількість зупинок; аналізувати і вдосконалювати логістику компанії; контролювати ефективність експлуатації техтранспорту (перевищення навантаження, незапланованого використання); аналізувати дані датчиків, що можуть провести безкоштовну діагностику транспорту. Використання й аналіз інформації цієї програми має низку переваг, що загалом дозволяє зекономити ресурси підприємства, збільшити прибуток і сприяти нарощуванню його нематеріальних активів.

Ця комп'ютерна програма також виконує інші функції, наприклад відстежує активність персоналу, безпечність умов роботи на підприємстві, перерви співробітників від роботи, а отже, може використовуватися службою безпеки підприємства.

ЦВ *«Служба безпеки»* є важливою структурною одиницею підприємства харчової промисловості, яка необхідна для забезпечення

безперервного функціонування діяльності підприємства і несанкціонованих посягань. Величина цієї служби повинна відповідати розмірам підприємства. До складу служби безпеки можуть входити такі структурні одиниці:

- відділ охорони і режиму;
- відділ, що займається обробкою секретної документації, кіберзахистом підприємства для захисту від пошкодження програмних продуктів, зламів серверів для доступу до баз даних, недопущення ураженням вірусами для уникнення здійснення різних злочинів. Також відділ контролює виконання посадових інструкцій працівниками, що займаються захистом об'єктів НМА. Важливі функції відділу пов'язані із контролем доступу до облікової інформації кола осіб, які мають на це дозвіл з метою унеможливлення доступу осіб, які не мають на це право;
- відділ, що контролює зовнішню діяльність компанії;
- інженерно-технічна група.

Службою безпеки також може використовуватися лінійка продуктів міжнародного бренду Wialon, через великі можливості програмного забезпечення, яке дає змогу виконувати функції контролю. Дії служби безпеки спрямовані на захист комерційної таємниці серед працівників і партнерів підприємства, а також впровадження заходів щодо захисту комерційної таємниці.

У таблиці 4.30 наведено, перелік фінансової і нефінансової інформації про НМА та ІА, яку для обробки необхідно подавати кожному ЦВ до відділу управлінського обліку, включаючи інформацію, що надходить з відділу фінансового обліку і податкових розрахунків.

На сучасних підприємствах намітилася прогресивна тенденція щодо повної комп'ютеризації всієї діяльності, тому програмне забезпечення має найбільшу питому вагу серед усіх ІА підприємства. Окремий ЦВ може

використовувати своє програмне забезпечення, а також використовувати програмне забезпечення, яке охоплює всі ЦВ підприємства.

Таблиця 4.30

Рахунки управлінського обліку НМА та ІА за Центрами відповідальності для харчових підприємств

ЦВ	Структурні підрозділи ЦВ	Назва об'єкту НМА або ІА	Код субрахунка або аналітичного рахунка	Група (ІА)	
1	2	3	4	5	
1. Апарат управління	1.1. Керівництво (голова правління, директор, заступники директора)	Програмне забезпечення: придбане (наприклад, ERP-системи)	126	НМА	
		Власно розроблене	192.51	ОА	
	1.2. Фінансовий відділ 1.3. Планово-економічний відділ	1.4. Бухгалтерія: 1.4.1. Відділ фінансового обліку і податкових розрахунків	Права користування природними ресурсами	121 (121.1, 121.2)	НМА
			Права користування майном	122 (122.1, 122.2, 122.3)	НМА
			Права на комерційні позначення	123 (123.1, 123.2)	НМА
			Права на об'єкти промислової власності	124 (124.1, 124.2, 124.3, 124.4, 124.5)	НМА
			Авторське право та суміжні з ним права	125 (125.1, 125.2, 125.3, 125.4)	НМА
			Програмне забезпечення	126 (126.1, 126.2)	НМА
			Інші нематеріальні активи	127 (127.1, 127.2)	НМА
			Програмне забезпечення: придбане (наприклад, «Master: бухгалтерія», «Хепі-Бух», ПО «Инфо-предприятие», ПЗ «Инфо-Бухгалтер», «АБ ОФІС2, ПК «Універсал», «Укрбланк», «Укрзарплата», «Акцент», «Галактика», «Парус», «М.Е.Дос»)	126	НМА
1.4.2. Відділ управлінського обліку	Всі об'єкти НМА або ІА	Всі субрахунки та аналітичні рахунки для обліку НМА та ІА (12, 19)	НМА ЛІА ПВГК КА НМАПЗК ОА СА; ЕА		
2. Комерційний відділ	2.1. Відділ постачання	Клієнтські активи. Постачальники	192.31	КА	
		Програмне забезпечення: Придбане	126	НМА	
		Власно розроблене	192.51	ОА	

Продовження табл. 4.30

1	2	3	4	5
	2.2. Відділ маркетингу	Клієнтські активи. Покупці	192.32	КА
		Клієнтські активи. Потенційні покупці	192.33	КА
		Організаційні активи. Маркетингові	192.52	ОА
		Програмне забезпечення (наприклад, Excel, Access, CRM-система):		
		Придбане	126	НМА
		власнорозроблене	192.51	ОА
	2.3. Відділ збуту	Програмне забезпечення: Придбане	126	НМА
	Власно розроблене	192.51	ОА	
3. Відділ кадрів і управління персоналом	3.1. Відділ кадрів 3.2. Відділ управління персоналом	Програмне забезпечення: Придбане	126	НМА
		Власно розроблене	192.51	ОА
		Людські активи	192.1	ЛА
		Персональний внутрішній гудвіл керівника	192.2	ПВГК
4. Юридичний відділ		Договори про відмову від конкуренції	192.41	НМАПзК
		Договори про конфіденційність	192.42	НМАПзК
		Сприятливі трудові договори	192.43	НМАПзК
		Сприятливі договори страхування	192.44	НМАПзК
		Договори з постачальниками	192.45	НМАПзК
		Договори з покупцями	192.46	НМАПзК
		Програмне забезпечення для формування реєстру договорів: придбане	126	НМА
		власнорозроблене (наприклад, на основі MS Word та MS Excel)	192.51	ОА
5. Відділ соціальної роботи		Соціальні активи	192.6	СА
6. Відділ виробництва і контролю якості продукції	6.1. Виробничий відділ (технологічний)	Незапатентовані технології	192.54	ОА
		Незапатентовані рецепти	192.55	ОА
	6.2. Відділ контролю якості продукції	Сертифікат відповідності продукції	192.53	ОА
7. Відділ екологічної безпеки		Екологічний аудит	192.71	ЕА
		Екологічні інноваційні технології	192.72	ЕА
		Екологічні заходи	192.73	ЕА
8. Виробничі цехи і відділ пакування	8.1. Виробничий цех 1 8.2. Виробничий цех 2	Програмне забезпечення: придбане (наприклад, програмна платформа модульного типу BRAIN2)	126	НМА

Продовження табл.4.30

1	2	3	4	5
	8.3. Відділ пакування і маркування	Власно розроблене	192.51	ОА
9. Складське господарство	9.1. Матеріальний склад 9.2. Виробничий склад 9.3. Склад готової продукції (збутовий)	Програмне забезпечення: придбане (наприклад, рішення автоматичний склад: ASRS, Picking system. Інформаційні системи автоматизації складу: Qguar WMS Pro (Кугуар); Effect Warehouse; CoreIMS; «ІС-Логістика: Управління складом»)	126	НМА
		Власно розроблене	192.51	ОА
10. Допоміжні господарства	10.1. Ремонтно-механічний цех 10.2. Енергетичне господарство	Програмне забезпечення: Придбане	126	НМА
		Власно розроблене	192.51	
	10.3. Транспортний відділ	Програмне забезпечення, що супроводжує роботу транспорту (наприклад, Wialon)	126	НМА
		Власно розроблене	192.51	ОА
11. Служба безпеки	10.1. Відділ охорони і режиму 10.2. Відділ, що займається обробкою секретної документації, кіберзахистом 1.3. Відділ, що контролює зовнішню діяльність компанії 1.4. Інженерно-технічна група	Програмне забезпечення: Придбане (наприклад, Wialon)	126	НМА
		Власно розроблене	192.51	ОА

Джерело: розроблено автором.

На методологію обліку нематеріальних активів у сукупності здійснюють вплив зовнішні і внутрішні фактори. Це схематично представлено на рисунку 4.8.

Як видно з рис. 4.8 зовнішні фактори здійснюють вплив на внутрішні, які водночас, впливають на різні види інтелектуальних активів. У сукупності це формує внутрішній гудвіл підприємства з його відображенням в активі балансу та інтелектуальний капітал – в пасиві.

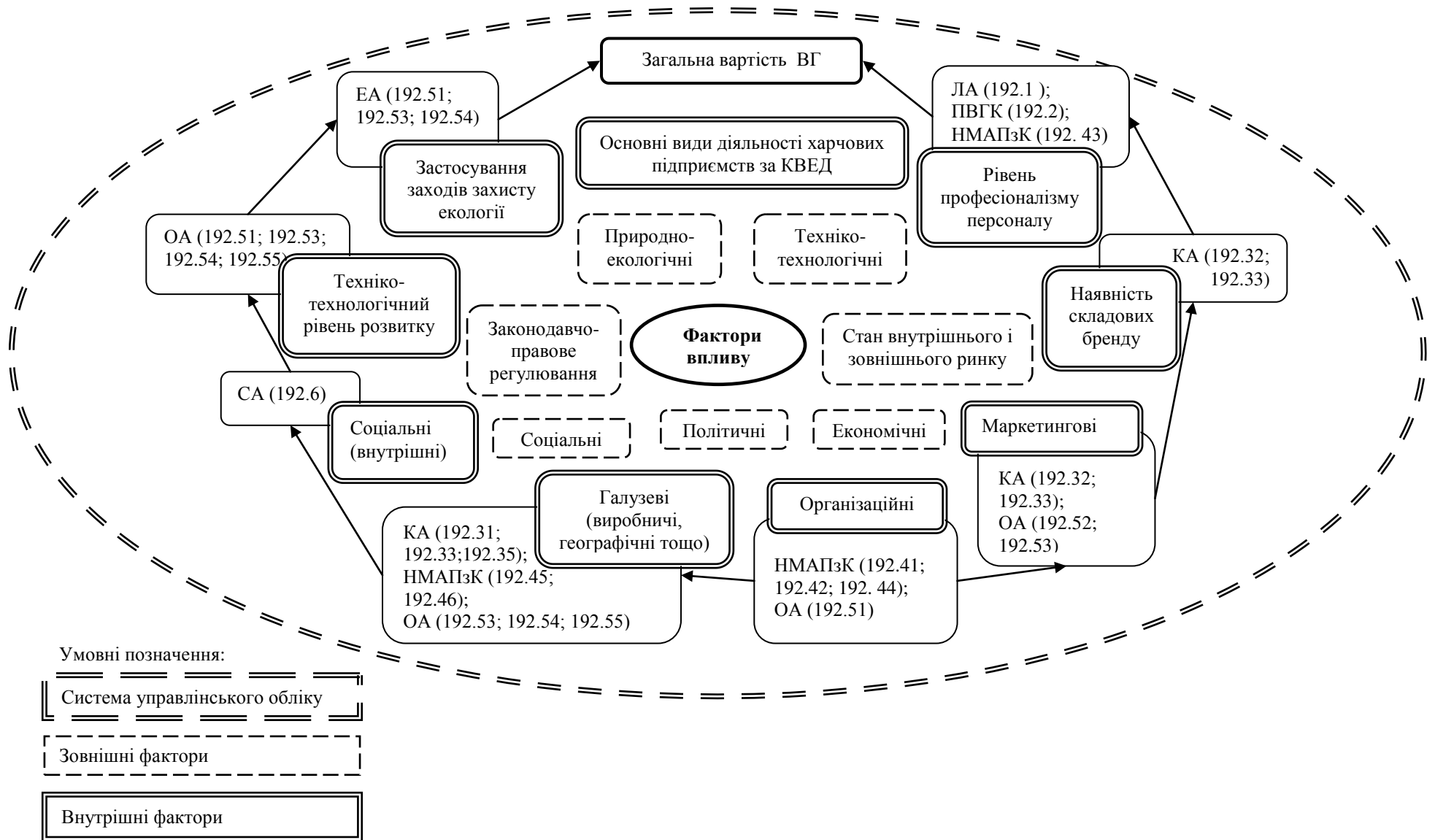


Рис. 4.8. Вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на методологію обліку нематеріальних активів і внутрішнього гудвілу

Джерело: розроблено автором

Основний вплив внутрішніх факторів на внутрішній і зовнішній гудвіл відбувається за такими напрямками: основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД – впливають на всі види інтелектуального капіталу; організаційні – впливають на НМА, пов'язані з контрактами (НМА ПзК) і організаційні активи (ОА); рівень професіоналізму персоналу – впливає на людські активи (ЛА), персональний внутрішній гудвіл керівника (ПВГК), НМА пов'язані з контрактами (НМА ПзК); галузеві (виробничі, географічні тощо) – впливають на клієнтські активи (КА), НМА пов'язані з контрактами (НМА ПзК), організаційні активи (ОА); наявність складових бренду – впливає на клієнтські активи (КА); соціальні – впливають на соціальний активи (СА); маркетингові – впливають на клієнтські активи (КА) та організаційні активи (ОА); техніко-технологічний рівень розвитку – впливають на організаційні активи (ОА); застосування заходів захисту екології – впливають на екологічні активи (ЕА).

Загалом, всі інтелектуальні активи в сукупності складають вартість внутрішнього гудвілу, що дозволяє наблизити вартість підприємства до реального показника.

На основі проведеного дослідження сформовано комплексну модель удосконалення методології та організації обліку НМА та ІК (ІА), що схематично представлено на рисунку 4.9. Облікова методологія потребує удосконалення використовуваних методів обліку, їх вивчення і розвитку для формування нових знань про нематеріальні ресурси підприємства. В наведеній на рис. 4.9 моделі використання методів обліку пов'язано з проблематикою в частині обліку і формування показників звітності щодо НМА, гудвілу, інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів). Ця модель дає змогу системно охопити напрями удосконалення методології та організації обліку нематеріальних активів, внутрішнього гудвілу, інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів) в системі фінансового і управлінського обліку для підприємств харчової промисловості.

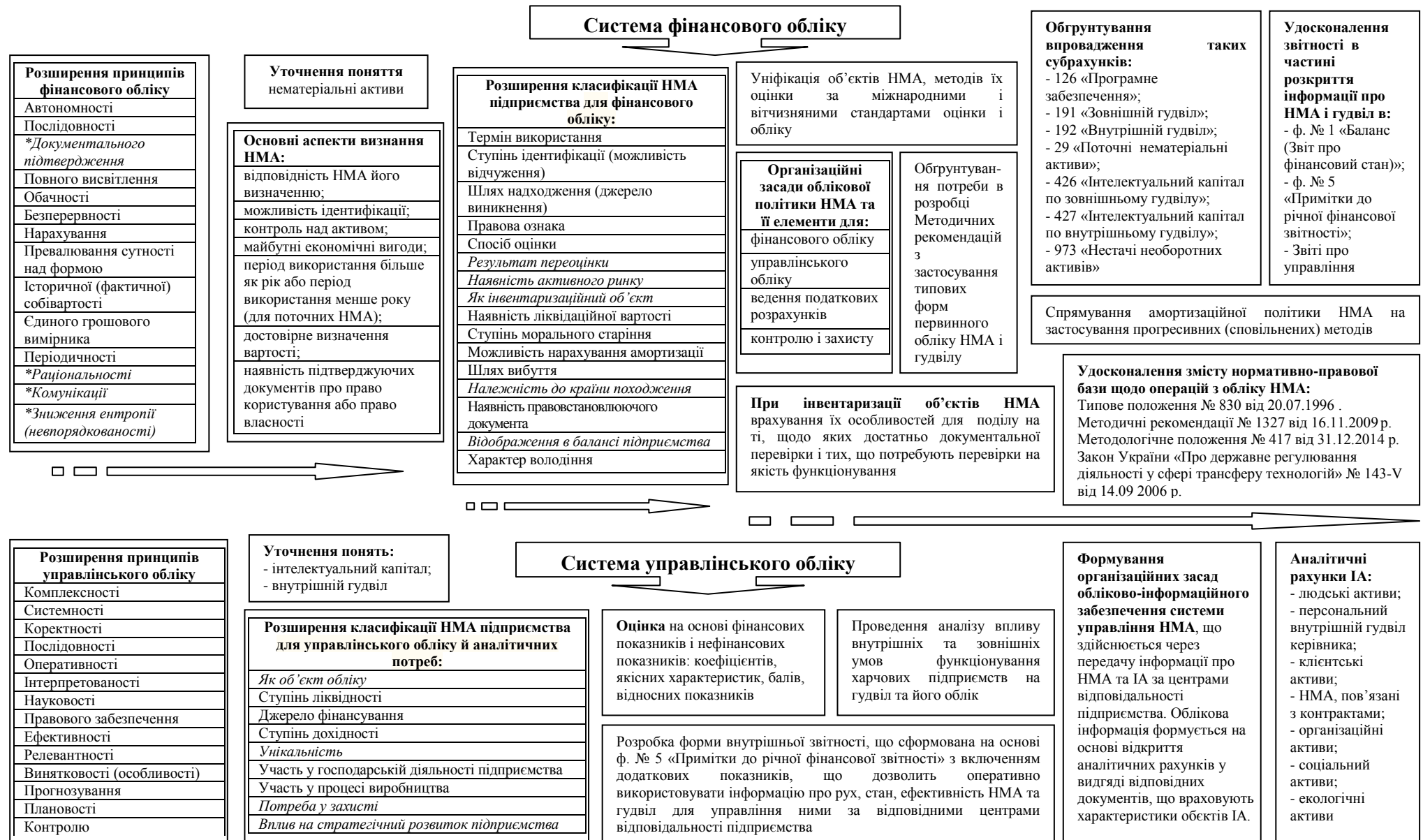


Рис. 4.9. Комплексна модель удосконалення методології та організації обліку НМА та пов'язаних з ними об'єктів для підприємств харчової промисловості

Джерело: розроблено автором.

Комплексна модель забезпечує теоретико-методологічне обґрунтування концепції фінансового обліку нематеріальних активів і об'єктів пов'язаних з ними за такими напрямками: розширення принципів фінансового обліку; уточнення поняття «нематеріальні активи»; виокремлення основних аспектів визнання НМА; розширення класифікації НМА для потреб фінансового обліку; уніфікація об'єктів НМА та систематизація підходів й методів їх оцінки за міжнародними і вітчизняними стандартами оцінки і обліку; удосконалення організаційних засад облікової політики через виокремлення її складових і структурних елементів; розкриття і 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 і об'єктів пов'язаних з ними; розробка методики обліку поточних нематеріальних активів; розробка форм первинного обліку НМА (Ф. № НМА – 4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності (ІВ)», Ф. № НМА – 5 «Інвентаризаційний опис прав користування природними ресурсами, майном та іншими 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 напрямками: розширення принципів управлінського обліку; уточнення поняття «інтелектуальний капітал» і «внутрішній гудвіл»; розширення класифікації НМА для управлінських і аналітичних потреб, що виходить із

стратегічних планів підприємства; удосконалення оцінки нематеріальних й інтелектуальних активів через застосування фінансових і нефінансових показників; проведення аналізу впливу зовнішніх і внутрішніх факторів функціонування підприємств харчової промисловості на методологію обліку нематеріальних активів і гудвілу; розробка форм внутрішньої звітності на основі Ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» для оперативного використання інформацію про рух, стан, ефективність НМА та гудвіл та управління ними за центрами відповідальності; формування організаційних засад обліково-інформаційного забезпечення системи управління активами нематеріального походження; розробка аналітичних рахунків з обліку інтелектуальних активів тощо.

Загалом, врахування основних положень комплексної моделі удосконалення методології та організації обліку НМА та пов'язаних з ними об'єктів для підприємств харчової промисловості в сукупності забезпечать: удосконалення порядку оцінки нематеріальних та інтелектуальних активів підприємства; підвищення якості формування облікової інформації, що позитивно вплине на обліково-аналітичний процес; покращення порядку відображення цих активів у фінансовій звітності; покращення порядку ефективності використання НМА; обґрунтованість управлінських рішень і управління нематеріальними активами в процесі операційної діяльності і на перспективу; розвиток інтелектуального капіталу, формування позитивного іміджу компанії, зростання ринкової вартості підприємства і залучення клієнтів та інвесторів; обґрунтованість і документальне підтвердження сформованого гудвілу під час продажу підприємства; якісний вплив на визначення реальної вартості підприємства.

Отже, методологія і організація обліку перебуває у постійному розвитку та потребує постійного удосконалення для забезпечення інформаційних запитів користувачів облікової інформації відповідно до сучасних вимог розвитку економіки.

Висновки до розділу 4

1. Під інтелектуальним капіталом слід розуміти сукупність джерел 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.

2. Інтелектуальні активи підприємства поділено на такі дві основні групи: об'єкти НМА, що належать до прав інтелектуальної власності, визнаються в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО, і охоплюють права користування інтелектуальною власністю (права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права); 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).

3. Внутрішній і зовнішній гудвіл мають подібну природу і відповідно спільні ознаки, втім між ними наявна різниця, яка розкрита за такими напрямками: порядок відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності; відображення у внутрішньогосподарській звітності; сфера використання; облікові вимірники (способи відображення інформації); користувачі інформації; методи і методика обліку; методи оцінювання; обов'язковість ведення обліку; точність інформації; деталізація даних; спосіб виникнення; агенти оцінювання; відкритість даних. З огляду на ці відмінності необхідно розрізняти окремі поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл». Якщо зовнішній гудвіл буде розраховуватися за правилами бухгалтерського обліку, то внутрішній є показником управлінського обліку.

4. Управління внутрішнім гудвілом повинно супроводжуватися оцінкою слабких і сильних сторін підприємства для посилення або

утримування ринкових позицій на внутрішніх і зовнішніх ринках. На підприємстві необхідно здійснювати аналіз внутрішнього гудвілу протягом всього життєвого циклу підприємства, а на методологічному рівні займатися пошуком шляхів визнання цих об'єктів обліку із забезпеченням їхнього нормативно-законодавчого захисту. Ця робота передбачає ведення внутрішньої документації і складання управлінської звітності про внутрішній гудвіл відповідно до його складових. Інформація про внутрішній гудвіл, що формується в управлінському обліку, може бути використана для складання Звіту про управління.

5. Покращення наукової діяльності в країні має відбуватися, насамперед, через фінансування НДДКР, збереження та примноження кадрового потенціалу. Запропоновані напрями вирішення проблем планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР суб'єктів державного сектору, стосуються розробки нової редакції Типового положення № 830. Це сприятиме узгодженню термінології та її відповідності чинному законодавству, дасть змогу усунути непорозуміння при перевірках Державної аудиторської служби України, сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Удосконалення змісту цього положення позитивно вплине на активізацію відносин із зовнішніми інвесторами, що сприятиме розвитку і застосуванню у бюджетних установах нових наукомістких та інформаційно-інтелектуальних технологій нематеріального характеру.

6. Виокремлено послідовні етапи аналізу НМА через визначення таких показників: динаміки вартості; питомої ваги НМА в майні підприємства; придатності; руху; ефективності використання; загальної тенденції ефективності використання. Проведено аналіз НМА на основі показників фінансової звітності восьми провідних підприємств харчової промисловості Вінницької області. На цих підприємствах первісна вартість НМА коливається від 22742 тис. грн. до 35 тис. грн. Величина питомої ваги НМА у складі майна підприємства є доволі низькою – від 0,001029 % до 2,5 %.

Показник придатності НМА – від 0 до майже 100 %. Загалом, простежується збільшення обсягів НМА та рівня їхнього використання на цих підприємствах. Недоліком аналізу показників рентабельності і оборотності НМА є те, що їх високі значення отримуються через низьку питому вагу НМА у вартості майна підприємства.

Використання НМА слід вважати ефективним, якщо виконуються такі вимоги: показники їх обсягу в фінансовій звітності є об'єктивними; при достатній величині питомої ваги НМА в майні підприємства протягом періоду їх рівень зростає; показники придатності, компенсації, приросту, рентабельності і оборотності і їх динаміка є позитивними; для встановлення загальної тенденції ефективності використання НМА підтримується співвідношення темпу зростання вартості НМА на нижчому рівні ніж темпів зростання виручки від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг та прибутку.

7. У системі управлінського обліку необхідно створити інформаційну базу 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 ІА, які будуть пов'язані з Планом рахунків бухгалтерського обліку. 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.

Основні результати дослідження за четвертим розділом дисертації опубліковані у працях: [49], [97], [100], [234], [334], [338], [346], [347], [358], [364], [370], [додатки И, К].

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 уможлиблює 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 нараховування 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 визнаються 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.

Практичне значення одержаних результатів полягає у науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості на удосконалення обліку нематеріальних активів, підвищення рівня ефективності їх використання і управління ними. Основні результати дослідження використовуються у діяльності Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Департаменту агропромислового розвитку, екології та природних ресурсів Вінницької обласної державної адміністрації, Товариства з обмеженою відповідальністю «Агрона Фрут Лука», Приватного акціонерного товариства «Концерн Хлібпром», Приватного акціонерного товариства «ТерА», Приватного акціонерного товариства «Чернівецький олійно-жировий комбінат», Приватного акціонерного товариства «Вінницький олійножировий комбінат», Тернопільського національного економічного університету (Додаток Л).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агеева О. А., Ребизова А. Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. для вузов. Москва: Юрайт, 2013. 447 с.
2. Аналітична довідка. Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік: сайт Мін-ва освіти і науки України. URL: https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/informatsiyno-analitychni/AD_NAUKA_2017.pdf (дата звернення: 25.04.2020).
3. Андрієнко В. О. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. № 3 (49). С. 12–15.
4. Андрищенко А. М., Бурляй А. П., Костюк В. С. Економічна теорія: навч. посіб. Київ: Центр учб. літ., 2009. 520 с.
5. Аткинсон Е. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. Управленческий учет. 3-е изд. Москва: Вильямс, 2005. 874 с.
6. Афанасьев А. А. Основы построения бухгалтерского баланса. 3-е изд., дополн. Москва: Госфиниздат, 1952. 168 с.
7. Бадалова А. Г., Еленева Ю. А., Еленева Ю. Я. Гудвил как составляющая интеллектуального капитала: экономическая сущность, подходы к оценке, риски. *Экономика образования*. 2014. № 1. С. 120–122.
8. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Житомир, 2010. 18 с.
9. Безруких П. С., Ивашкевич В. Б., Кашаев А. Н. Бухгалтерский учет: учебник. / [под ред. проф. П. С. Безруких]. Москва: Финансы и статистика, 1982. 456 с.
10. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. 2-е изд., исправл. и дополн. Москва: Academia, 2004. 788 с.

11. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: моногр. Київ: КНТУ, 2010. 336 с.
12. Беліков О. Гудвіл, як складова частина нематеріальних активів *Юрид. канцелярія*. 2009. № 5. С. 98–102.
13. Быкова А. Л. Теория бухгалтерського учета [под ред. проф. С. А. Щенкова]. Москва: Госфиниздат, 1962. 352 с.
14. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Харків, 2003. 19 с.
15. Білозор Л. В. Об'єктний контроль за нематеріальними активами в бухгалтерському обліку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2008. № 2. С. 5–12.
16. Бланк И. А. Управление денежными потоками. 2-е изд., перераб. и дополн. Киев: Ника-Центр, 2007. 752 с.
17. Бондар М. І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. *Формування ринкової економіки: наук. зб. / Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»;* [відп. ред. О. О. Беляєв]. Київ, 2010. Вип. 24. С. 528–536.
18. Боримська К. П. Захист бухгалтерської інформації в обліковій політиці з метою оподаткування: організаційні аспекти *Збірний науких праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 2. С. 14–21.
19. Брадул О. М., Шепелюк В. А. Управлінський облік: навч.-практ. посіб. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ: Кондор, 2018. 349 с.
20. Бражна Л. В. Облік нематеріальних активів в АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2006. 20 с.
21. Бразілій Н. М. Документальне оформлення наявності та руху нематеріальних активів. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/10674/1/Brazilii.pdf> (дата звернення: 14.05.2020).

22. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2007. 20 с.

23. Бриль І. В., Булеєв І. П. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації: наук. доп. URL: http://ier.donetsk.ua/uch_sovet/contents/09_04_2015/Bryl.pdf (дата звернення: 25.04.2020).

24. Бриль І. В. Особливості формування нематеріальних активів та їх управління в ринковій економіці. *Збірник НАН України / НАН України, Ін-т економіки промисловості*. Донецьк, 2014. С. 80–94.

25. Бруханський Р. Ф. Еволюція бухгалтерського обліку в світлі трансформації управлінських парадигм. URL: http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_1_2015_11_25/evoljucija_bukhgalterskogo_obliku_v_svitli_transformaciji_upravlinskikh_paradigm/107-1-0-1652 (дата звернення: 14.05.2020).

26. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: моногр. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.

27. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. 2-е вид., переробл. і доповн. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.

28. Бутинець Т. А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. Житомир: ЖІТІ, 1999. 412 с.

29. Бутнік-Сіверський О. Б. Інтелектуальний капітал (теоретичний аспект). *Інтелект. капітал*. 2002. № 1. С. 16–27.

30. Вакун В. О. Гудвіл як об'єкт бухгалтерського обліку: сутність, класифікація, шляхи розвитку. *Інноваційна економіка*. 2011. № 5. С. 135–141.

31. Вакун О. В. Облік і аналіз нематеріальних активів у будівельних підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Івано-Франківськ, 2013. 20 с.
32. Валле В. Спадок Джеймса та королеви Анни: охорона інтелектуальної власності у часі й просторі. Київ: ДУХ І ЛІТЕРА, 2010. 216 с.
33. Василенко П. Н. Основы бухгалтерского учета: для подготовки и повышения квалификации бухгалтеров: в 3 вып. Вып. 2. Метод бухгалтерского учета. Москва: Госпланиздат, 1959. 147 с.
34. Верига Ю. А., Орищенко М. М. Резервування капіталу: облік, аудит та звітність: моногр. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 177 с.
35. Возняк Г., Беновська Л. Інтелектуальний капітал підприємств: проблеми ідентифікації та оцінки. *Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка*. (Серія економічна). 2009. Вип. 41. С. 114–120.
36. Войнаренко М. П., Леонтович-Пелих О. К. До нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні. *Вісник ЖІТІ*. 2000. № 12. С. 133.
37. Волинець Л. О. Гудвіл як категорія бухгалтерського обліку. *Експрес-аналіз законодавчих і нормативних актів*. 2010. № 9–10.
38. Волкова О. Н. Управленческий учет: учеб. Москва: ТК Велби: Проспект, 2005. 472 с.
39. Галаган А. М. Основы бухгалтерского учета. Москва: Госпланиздат, 1939. 304 с.
40. Галянтич М. К., Коваленко Г. О. Честь, гідність і ділова репутація. Цивільно-правові проблеми захисту немайнових прав. *Закон і бізнес*. 2013. № 20 (442). С. 10.
41. Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці. *Вісн. THEU*. 2012. № 2. С. 151–158.
42. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр. Київ: Центр учб. літ., 2007. 522 с.

43. Голов С. Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи і реалії. *Облік і фінанси АПК*. 2004. № 1. С. 17–23.

44. Голов С. Ф. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 3. С. 18–23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_3_5 (дата звернення: 25.04.2020).

45. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: метод. посіб. / Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. 4-е вид. Київ: ФПБАУ, 2013. 267 с.

46. Головай Н. М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2009. 20 с.

47. 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.science.com.ua/pdf/4_2018/40.pdf (дата звернення: 25.04.2020).

48. 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.

49. Головай Н. М., Ясишена В. В. Дослідження ролі та місця бухгалтерського обліку в сучасній системі управління. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 5, ч. 4. С. 176-178. (Серія «Екон. науки»).

50. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. Київ: Центр учб. літ., 2009. 264 с.

51. Горбенко О. В., Царенок Ц. Ю. Сучасні інформаційні системи управління складом. *Управління проектами, системний аналіз і логістика*.

2010. Вип. 7. С. 255–257. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Upsal_2010_7_63.pdf (Техн. серія). (дата звернення: 14.05.2020).

52. Горовий Д. А. Порівняльний аналіз структури нематеріальних активів підприємств в Україні та світі. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2016. № 4. С. 256–268.

53. Городянська Л. В. Особливості обліку гудвілу та методи оцінки його вартості на підприємстві. *Фінанси України*. 2007. № 4. С. 119–126.

54. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / ДССУ «Нац. акад. статистики, обліку та аудиту». Київ, 2018.

55. Гоц Л. М. Організаційно-економічний механізм оцінки ділової репутації промислового підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Маріупіль, 2010. 23 с.

56. Гудзь Н., Підлужна Н. Баланс як метод обліку та форма звітності. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 219–223.

57. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Козаченко А. Ю. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 240 с.

58. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: моногр. Тернопіль: Крок, 2013. 176 с.

59. Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество = The New Industrial State (1967). Москва: АСТ, 2004. 608 с.

60. Давидюк Т. В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Житомир, 2011. 38 с.

61. Давидюк Т. В., Замула І. В., Легенчук С. Ф. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку: моногр. [під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця]. Житомир: ЖДТУ, 2009. 480 с.

62. Давидюк Т. В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 2 (3). С. 123–129.
63. Дейнега О. В. Імідж і репутація: сутність та особливості. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2008. № 5, т. 3. С. 58–61.
64. Дембинский Н. В. Теория советского бухгалтерского учета: уч. пособ. Минск: Ред. науч.-техн. лит., 1957. 312 с.
65. Денис В. П. Оперативний облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2007. 19 с.
66. Деньга С. М. Бухгалтерське відображення процесів продукування підприємством економічних вигод. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 6 (62). С. 160–167.
67. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: моногр. Тернопіль: ТНЕУ: Екон. думка, 2009. 272 с.
68. Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19, № 2. С. 193–200.
69. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. праць. Житомир: ЖДТУ, 2018. Вип. 2 (40). С. 12–18.
70. Диба В. Концепції гудвілу та інтелектуальний капітал. *Бухгалтерський облік і аудит* 2010. № 3. С. 30–34.
71. Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 13. С. 23–28.
72. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / КНЕУ. Київ, 2017.

73. Диба В. М. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік. *Економіст*. 2016. № 5. С. 62–67.

74. Диба В. М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5371> (дата звернення: 25.04.2020).

75. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін]. Київ: Академія, 2000. Т. 1. 864 с.

76. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін]. Київ: Академія, 2001. Т. 2. 848 с.

77. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін]. Київ: Академія, 2002. Т. 3. 952 с.

78. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтеграції системи бухгалтерського обліку: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с.

79. Єршова Н. Ю., Токар Н. Б. Визначення нематеріальних активів та їхня оцінка. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 2 (6). С. 157–161. (Екон. науки).

80. Єфіменко В. І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. № 18. С. 278–284.

81. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис ... д-ра екон. наук. Житомир, 2011. 37 с.

82. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / ДНВЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2009.

83. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. *Збірник наукових праць*. Луцьк: ЛНТУ, 2009. Вип. 6 (24). С. 171–182.

84. Журавльова І. В. Теоретичні засади стратегічного моніторингу формування інтелектуального капіталу підприємства. *Проблеми науки*. 2007. № 7. С. 32–39.

85. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Олійничук В. М., Хомин П. Я. Амбівалентність та мімікрія облікової теорії: моногр. [за наук. ред. д. е. н., проф. П. Я. Хомина]. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 474 с.

86. Журавель Г. П., Хомин П. Я. Теорії бухгалтерського обліку: студії: моногр. Тернопіль: Екон. думка, 2008. 400 с.

87. Жураковська І. В. Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2008. 20 с.

88. Загальні вимоги до фінансової звітності: Нац. полож. (стандарт) бухгалтер. обліку 1 (НП(С)БО 1). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 10.02.2020).

89. Загородній А. Г., Пилипенко Л. М. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: моногр. Львів: ЗУКЦ, 2010. 230 с.

90. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115–124.

91. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. Тернопіль, 2009. Вип. 4. С. 350–353.

92. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 163–169.

93. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: моногр. Тернопіль: Екон. думка, 2006. 336 с.

94. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1, № 28. С. 114–120.

95. Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Омецінська І. Я. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.

96. Задорожний З.-М. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт формування управлінського обліку. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 3 (15). С. 90–95.

97. 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.

98. 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.

99. 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> (дата звернення: 25.04.2020).

100. 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.

101. Зменшення корисності активів: Полож. (стандарт) бухгалтер. обліку 28 (П(С)БО 28). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення: 11.02.2020).

102. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2015 году / Центр гуманитарных технологий. Москва, 2014. URL: <http://gtmarket.ru/news/2014/10/29/6969> (дата звернення: 25.04.2020).

103. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2016 году / Центр гуманитарных технологий. Москва, 2015. URL: <http://gtmarket.ru/news/2015/10/28/7261> (дата звернення: 25.04.2020).

104. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2019 году / Центр гуманитарных технологий Москва, 2018. URL: <https://russian.doingbusiness.org/ru/rankings>. (дата звернення: 25.04.2020).

105. Ивашкевич Б. В. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. Москва: Экономист, 2004. 638 с.

106. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затв. Наказом МФУ від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

107. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій): Наказ Держ. ком. статистики України від 10.08.2004 № 469. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04> (дата звернення: 03.02.2020).

108. Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика: учеб. для бакалавров. 2-е изд., перераб. и дополн. Москва: Юрайт, 2016. 488 с.

109. Канцедал Н. А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку. *Вісник Запорізького національного університету*. 2011. № 2 (10). С. 144–149. (Екон. науки).

110. Канцедал Н. А. Общие и отличительные признаки научных подходов к трактовке метода бухгалтерского учета. *Institutional framework of the economy functioning in conditions of transformation: collection of scientific articles*. Verlag SWG imex CmbH, Nurnberg, Deutschland, 2014. Vol. 2. P. 148–150.
111. Камінська Т. Г., Шатковська Л. С. Облік витрат на сертифікацію продукції в системі управління якістю. *Облік і фінанси*. 2015. № 3 (69). С. 20–25.
112. Кантаєва О. В., Бабіч М. І. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 3 (21). С. 177–185.
113. Карпенко М. Створюємо реєстр договорів. Ч. 1. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bk/2011/november/issue-21/article-101630.html> (дата звернення: 25.04.2020).
114. Карпова Т. П. Управленческий учет: учеб. для вузов. Москва: Аудит: ЮНИТИ, 2004. 351 с.
115. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика. Київ: КНЕУ, 2002. 286 с.
116. Кіндрацька Л. А. Сучасні концепції бухгалтерського обліку. URL: <http://dislib.ru/ekonomika/10403-1-sovremenniekonceptcii-buhgalterskogo-ucheta-teoriya-metodologiya.php> (дата звернення: 25.04.2020).
117. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 12. С. 30–33.
118. Кірейцев Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2013. № 3 (80). С. 91–103. (Серія: Екон. науки).
119. Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2000. № 8. С. 2–7.

120. Клевець В. М. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. *Аграрна економіка*. 2013. Т. 6, № 3–4. С. 1–5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9 (дата звернення: 25.04.2020).
121. Ковалев В. В. Гудвил как бухгалтерская категория. *Бухгалтерський учет*. 2005. № 8. С. 52–59.
122. Колчар Ю. О. Облікова оцінка клієнтської бази як нематеріального активу банківських установ: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Одеса, 2014. 20 с.
123. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр?find=1&text=харчування%2C+одяг%2C+житло> (дата звернення: 25.04.2020).
124. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: моногр. Київ: ІВЦ Держкомстату України, 2007. 429 с.
125. Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: моногр. Київ: Книги для бізнесу, 2009. 471 с.
126. Корчемлюк А. І., Литвинчук І. Л., Циганенко Г. В. Гудвіл корпоративних підприємств: моногр. / [наук. ред. Є. І. Ходаківський]. Житомир, 2013. 160 с.
127. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: моногр. Львів: ЛКА, 2015. 239 с.
128. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: моногр. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.
129. Корягін М. В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку в системі формування вартості підприємства: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2013. 40 с.

130. Костирко О. Ю. Облікова політика як інструмент системи податкового планування. *Вісник східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля*. 2006. № 12 (106). С. 107–112.

131. Костюченко В. М., Малиновська А. М., Мамонова А. В. Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 18. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-130> (дата звернення: 25.04.2020).

132. Котенко Л. М., Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку: моногр. / Харків. держ. ун-т харчув. та торгівлі. Харків, 2008. 175 с.

133. Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях: моногр. Москва: Финансы и статистика, 1990. 191 с.

134. Криштопа І. І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2008. 19 с.

135. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення. *Галицький економічний вісник* 2010. № 1 (26). С. 169–176.

136. Крупка Я. Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3 (53). С. 132–134.

137. Крупка Я., Музика М. Про якісні характеристики фінансової звітності. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. № 3 (85). С. 97–106.

138. Крупка Я. Д. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. 2-ге вид., переробл. і доповн. Тернопіль: Крок, 2016. 255 с.

139. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: моногр. Тернопіль: Екон. думка, 2001. 302 с.

140. Крупка Я. Д. Принципи та якісні характеристики обліку і звітності. Соц.-екон. та гуманіт. аспекти розвитку суспільства: матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 18 квіт. 2018): у 2 т. Вінниця: ВННІЕ ТНЕУ, 2018. Т. 1. С. 90–92.
141. Кузьминський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ: Вища школа, 1993. 223 с.
142. Кузьмінська О. Є. Облік гудвілу при формуванні консолідованої банківської групи. *Фінанси, облік і аудит*. 2010. № 15. С. 271–282. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/foa/2010_15/15_32.pdf (дата звернення: 25.04.2020).
143. Кузнецова С. А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект. *Основы экономики, управления и права*. 2013. № 6 (12). С. 42–46.
144. Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: моногр. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 186 с.
145. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: моногр. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
146. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу: моногр. Полтава: ПУЕТ, 2017. 344 с.
147. Кулинич М. Б. Актуальні аспекти вартісного вимірювання об'єктів обліку. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2009. № 1. С. 165–170.
148. Кулинич М. Б. Еволюція предмету і методу бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки*. 2008. № 7. С. 218–224.
149. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. 3-е изд., перераб. и дополн. Москва: Финансы и статистика, 2006. 592 с.
150. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: моногр. Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2017. 408 с.

151. Куцик П. О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 4 (60). С. 165–171.

152. Лаговська О. А. Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Житомир, 2012. 40 с.

153. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Тернопіль, 2006. 36 с.

154. Лебедзевич Я. В. Облікова політика як інструмент оптимізації оподаткування прибутку та узгодження економічних інтересів. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 2 (60). С. 218–223.

155. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / [пер. с англ. Л. И. Лопатников]. Москва: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. 240 с.

156. Левицька С. О., Осадча О. О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3 (57). С. 79–81.

157. Левченко Н. М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 2, Т. 1. С. 118–121.

158. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2006. 21 с.

159. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2012. 336 с.

160. Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: моногр. Івано-Франківськ: Вид. Кушнір Г. М., 2016. 228 с.

161. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.

162. Лепетан І. М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2010. 23 с.
163. Лінь Суль Лінь. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ. нац. екон. ун-т. Київ, 2001. 20 с.
164. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Галат Л. О. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2005. 329 с.
165. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: моногр. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.
166. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2007. 31 с.
167. Лозинский А. И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом Москва: Союзоргучет, 1938. 591 с.
168. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: моногр. Херсон: Грінь Д. С., 2012. 400 с.
169. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 1 (45), Т. 2. С. 33–38. (Серія «Економіка»).
170. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київ. нац. торгов.-екон. ун-т. Київ, 2006.
171. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. Житомир: Рута, 2003. 476 с.
172. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 1999. 20 с.

173. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку: моногр. Житомир: ЖІТІ, 1998. 384 с.

174. Мартин Г., Хетрик С. Корпоративні репутації, брендинг і управління персоналом. Стратегічний підхід до управління людськими ресурсами / [пер. з англ. Е. И. Титовой]. Москва: Група ИДТ, 2008. 336 с.

175. Марухно Г. О., Ясишена В. В. Удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні. *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. 191–192.

176. Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. Москва: Прогресс, 1966. 462 с.

177. Мельник Л. Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Дніпропетровськ, 2008. 20 с.

178. Мельник Л. Ю., Уманська В. Г. Концепція економіки знань та місце нематеріальних активів в ній. *Вісник Черкаського національного університету ім. Б. Хмельницького*. 2010. № 177. С. 82–89. (Серія: Екон. науки).

179. Мельник О. В. Формування нематеріальних активів та їх вплив на ринкову вартість промислових підприємств. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2013. № 3. С. 236–250.

180. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Затв. Наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

181. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затв. Наказом МФУ від 16.11.2009 № 1327. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201-09> (дата звернення: 25.04.2020).

182. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затв. Наказом МФУ від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення: 25.04.2020).

183. Методологічні положення про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств. Затв. Наказом Держкомстату від 31.12.2014 № 417. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0027832-15> (дата звернення: 25.04.2020).

184. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. Москва: Дело и Сервис, 2001. 752 с.

185. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учеб. / [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1999. 663 с.

186. Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерського учета: учеб. / [под ред. Е. А. Мизиковского]. Москва: Юристь, 2002. 400 с.

187. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: моногр. Москва: Дело и Сервис, 2002. 176 с.

188. Міжнародний стандарт оцінки 210 «Нематеріальні активи». URL: <http://uto.com.ua/MPO4.pdf> (дата звернення: 25.04.2020).

189. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: міжнар. документ від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2 (дата звернення: 25.04.2020).

190. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL:

[http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf)
(дата звернення: 25.04.2020).

191. Мних Є. До питання визначення методологічних рівнів економічного аналізу. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 360–362.

192. Мосаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 6. С. 10–20.

193. Мойсеєнко І. П. Управління інтелектуальним потенціалом: моногр. Львів: Аверс, 2015. 304 с.

194. Муравський В. В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 486 с.

195. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. 2-е изд., стереотип. Москва: Финансы и статистика, 1999. 136 с.

196. Назаренко Т. П., Симюра М. В. Організація та методика аудиту нематеріальних активів. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 956–962.

197. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль. Москва: Дело, 2003. 360 с.

198. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173–181.

199. Нападовська Л. В. Управлінський облік: моногр. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.

200. Нестеренко О.О. Бінарна система оцінки інтелектуального капіталу в інтегрованій звітності. *Інтелект XXI*. 2018. № 2. С. 193–198.

201. Нестеренко О.О. Облік соціально-репутаційного капіталу як засіб оцінки ефективності корпоративного управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. № 1 (45). С. 71-77.

202. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затв. Наказом МФУ від 07.02.2013

№ 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 25.04.2020).

203. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. 2-е изд., стереотип. Москва: Финансы и статистика, 2004. 496 с.

204. Николук М. З. Тракткування поняття «нематеральні активи» в літературних джерелах. *Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 1 (10). URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/67076/62477> (дата звернення 25.04.2020).

205. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. Київ: Вища школа, 1977. 240 с.

206. Обсяг промислової продукції, реалізованої за межі країни, за видами діяльності за 2014–2019 роки. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/pr/orp/orp_u/arh_orp_u.html (дата звернення: 25.04.2020).

207. Огійчук М. Ф. Первинні документи – основа для прийняття управлінських рішень і контролю їх виконання. *Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць*. 2006. С. 288–294.

208. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: моногр. Київ: КНЕУ, 2015. 471 с.

209. Олендій О. Т., Шушакова І. К. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5 (43). С. 291–297.

210. Олендій О. Т., Шушакова І. К. Управлінський облік нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах. *Вісник ОНУ ім. Мечнікова*. 2014. Т. 19, вип. 2/6 С. 135–140.

211. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.

212. Палий В. Ф. Основы калькулирования. Москва: Финансы и статистика, 1987. 288 с.
213. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учёт: уч. пособ. 2-е изд. Москва: ФБК-Пресс, 1998. 295 с.
214. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
215. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. Москва: Бухгалтер. учет, 2007. 88 с.
216. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2002. 19 с.
217. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва: Финансы и статистика, 1983. 286 с.
218. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2006. 420 с.
219. Пилипенко Л. М. Розвиток концептуальних засад бухгалтерського обліку та репрезентації у фінансовій звітності інтелектуального потенціалу підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2015. № 4 (47).
220. Пилипенко Л. М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: моногр. Львів: Вид-во «Львів. політехніки», 2016. 336 с.
221. Пилипенко Л. М., Тивончук О. І. Підходи до визнання й оцінювання гудвілу в міжнародній практиці: проблеми і шляхи їх вирішення. *Wybrane zagadnienia wspolczesney rachunkowosci w Polsce i na Ukrainie: monogr / [pod red. Henryka Ronka i Anatolia Zahorodnego]*. Lublin: Wyd-wo Un-tu Marii Curie-Sklodowskiej, 2015. S. 73–82.
222. Пильменштейн Д. И. Основы бухгалтерского учета. Москва: Статистика, 1974. 165 с.

223. Пилявець В. М., Ясишена В. В. Методичні підходи щодо побудови системи внутрішнього контролю за розрахунково-платіжною дисципліною підприємства. *Прикладна економіка – від теорії до практики*: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 27 жовт. 2017). Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 161–164.

224. Пилявець В. М., Ясишена В. В. Реформування системи аудиту в Україні. *Фінансовий ринок: інструкції та інструменти*: матер. XVII Міжнар. наук. конф.. Львів: Вид-во «Львів. політехніки», 2018. С. 89–90.

225. Писаренко Ю. В. Організація та методика обліку і контролю нематеріальних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2008. 20 с.

226. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затв. Наказом МФУ від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

227. Плекан М. В. Облік і аналіз нематеріальних активів в умовах розвитку інформаційної економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2013. 20 с.

228. Пожидаева Т. А. Анализ финансовой отчетности. Москва: КНОРУС, 2007. 320 с.

229. Податковий кодекс України. Затв. Верхов. Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page> (дата звернення: 25.04.2020).

230. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затв. Наказом МФУ від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750> (дата звернення: 25.04.2020).

231. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Затверджено Наказом МФУ від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 25.04.2020).

232. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Харків, 2006. 19 с.

233. Пономарьова Н. А. Облікові підходи до відображення ринкової вартості підприємства через призму визнання його інтелектуального капіталу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 5, т. 3. С. 240–243. (Серія: Економічні науки).

234. Пославська Л. І., Ясишена В. В. Методи трансфертного ціноутворення. *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграції 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.

235. Пояснювальна записка до проекту Закону України Про внесення змін до Закону України «Про ціни і ціноутворення (щодо відновлення державного регулювання цін на соціально значущі продукти харчування)». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH6M100A.html (дата звернення: 25.04.2020).

236. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 № 3792-XII (із змінами). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12> (дата звернення: 25.04.2020).

237. Про безпечність та якість харчових продуктів: Закон України від 23.12.1997 № 771/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/771/97-вр#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

238. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 25.04.2020).

239. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України від 14.09.2006 № 143-V. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16> (дата затвердження: 25.04.2020).

240. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 № 1862-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

241. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Затв. Наказом МФУ від 28.03.2013 № 433. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=373066&cat_i (дата звернення: 25.04.2020).

242. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління. Затв. Наказом МФУ від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18> (дата звернення: 25.04.2020).

243. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: Постанова Кабінету Міністрів України від 3.10.2007 № 1185. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-n> (дата звернення: 25.04.2020).

244. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Мін. фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення: 02.02.2020).

245. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Мін. статистики України від 29.12.1995 № 352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95> (дата звернення: 02.02.2020).

246. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Мін. фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/november/issue-91/article-23039.html> (дата звернення: 03.02.2020).

247. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Держ. ком. статистики України від 02.09.2014 № 879.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 02.02.2020).

248. Про охорону прав на сорти рослин: Закон України від 21.04.1993 № 3116-ХІІ (із змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3116-12> (дата звернення: 25.04.2020).

249. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України від 15.12.1993 № 3687-ХІІ (із змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3687-12> (дата звернення: 25.04.2020).

250. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України від 15.12.1993 № 3688-ХІІ (із змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3688-12> (дата звернення: 25.04.2020).

251. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15.12.1993 № 3689-ХІІ (із змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3689-12> (дата звернення: 25.04.2020).

252. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 № 2658-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення: 25.04.2020).

253. Про стандартизацію: Закон України від 05.06.2014 № 1315-VІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1315-18#Text> (дата звернення: 25.04.2020).

254. Прохорова В. В., Давидова О. Ю. Організація виробництва: навч. посіб. Харків: Вид-во Іванченка І. С., 2018. 275 с.

255. Пузыня Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании. Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2013. 179 с.

256. Пушкар М. С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.

257. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. Тернопіль: Екон. думка, 1999. 422 с.

258. Пушкар М. С. Філософія обліку: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 156 с.
259. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 336 с.
260. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. Тернопіль Карт-бланш, 2010. 260 с.
261. Равшавдех Абдель-Вахаб М. Д. Облік і аналіз нематеріальних активів підприємств торгівлі в умовах комп'ютеризації: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Харків, 2004. 18 с.
262. Радкевич Л. А. Технологічні інновації у харчовій промисловості та проблеми їх впровадження. *Економіка харчової промисловості*. 2009. № 2. С. 5–11.
263. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 493 с.
264. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. Москва: Квинто-консалтинг, 2005. 761 с.
265. Рилєєв С. В., Романчук А. Л. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку. *Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету*. 2013. Вип. 1. С. 368–374. (Екон. науки).
266. Романів Р. Оцінка інтелектуального капіталу та її застосування в управлінських концепціях епохи глобалізації економіки. *Економічний аналіз*. 2008. Вип. 2 (18). С. 390–392.
267. Романів Р. В., Романів С. Р. Гудвіл підприємства: проблемні питання сутності та оцінки. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 4. С. 115–121.
268. Рудановский А. П. Теория балансового учета: Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. Москва: Макиз, 1928. 429 с.
269. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. Москва: Макиз, 1925. 384 с.

270. Рудницький В. С., Дерій В. А., Крупка Я. Д. Інвестиційна функція капіталу та його обліково-інформаційне забезпечення. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Вип. 4, № 31. С. 428–437.

271. Рудницький В. С. *Методологія і організація аудиту*. Тернопіль: Екон. думка, 1998. 192 с.

272. Рудченко Ю. С. *Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук*. Київ, 2007. 20 с.

273. Сатовський В. В. *Облік і аудит нематеріальних активів (на матеріалах підприємств ЗАТ «Укртатнафта»): автореф. дис. ... канд. екон. наук*. Київ, 1998. 16 с.

274. Семанюк В. З. *Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві: моногр.* Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 392 с.

275. Семанюк В. З. Особенности и противоречия развития теории учета. *Бухгалтерський учет и анализ*. 2018. № 4 (256). С. 44–48.

276. Семанюк В. З. *Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку*. *Вісник ТНЕУ*. 2009. Вип. 3. С. 112–116.

277. Сертифікація харчової продукції. URL: <https://uk.baker-group.net/technology-and-recipes/technology-confectionery-industry/technology-department.html> (дата звернення: 25.04.2020).

278. Сигидов Ю. І., Андріанова К. П., Баранник А. О. Ділова репутація (гудвіл) комерційних банків: сутність, класифікація і методи оцінки. *Політематический мережевий електронний журнал*. КубГАУ. 2012. № 82.

279. Сизоненко О. В. *Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами: автореф. дис. ... канд. екон. наук*. Київ, 2010. 21 с.

280. Сімова Л. О. *Сучасні підходи до відображення в обліку гудвілу*. URL: http://www.rusnauka.com/9._EISN_2007/Economics/21548.doc.htm (дата звернення: 25.04.2020).

281. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: відображення та переоцінка: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2015. 20 с.
282. Словник іншомовних слів. URL: [http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/m/s.pl?Qry= %C1%F0%E5%ED%E4](http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/m/s.pl?Qry=%C1%F0%E5%ED%E4) (дата звернення: 25.04.2020).
283. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва: Соцэкгиз, 1962. 677 с.
284. Соколов А. В. Философия информации: уч. пособ. / Челяб. гос. акад. культуры и искусств. Челябинск, 2011. 455 с.
285. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: уч. пособ. для вузов. Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
286. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2003. 469 с.
287. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. Москва: ПБОЮЛ Гриженко Е. М., 2001. 320 с.
288. Соколов Я. В., Пятов М. П. Гудвилл: «новая» категория бухгалтерского учета. *Бухгалтерський учет*. 1997. № 2. С. 46.
289. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доповн. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.
290. Старко І. Є. Облік і контроль нематеріальних активів у системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2015. 20 с.
291. Судин Ю. А. Облік і аналіз гудвілу підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2017. 20 с.
292. Сумцов А. Й. Теория бухгалтерского учета. 5-е изд., перераб. и дополн. Москва: Статистика, 1964. 231 с.
293. Сучасний тлумачний словник української мови: 60 000 слів / [за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського]. Харків: ШКОЛА, 2007. 832 с.

294. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: моногр. / [за ред. М. С. Пушкаря]. Тернопіль: Екон. думка, 2010. 267 с.

295. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів: моногр. / [за заг. ред. Ф. О. Журавки]. Суми: Ярославна, 2015. 208 с.

296. Тарасенко С. В. Екологічний гудвіл як елемент вартості сучасного підприємства. *Вісник СНАУ*. 2010. Вип. 5/1. С. 155–160. (Серія «Економіка та менеджмент»).

297. Ткаченко Н. М. Теоретико-методологічні аспекти обліку нематеріальних активів. *Наукові праці національного університету харчових технологій*. 2010. № 36. С. 89–93.

298. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 197–201.

299. Турченко А. А. Двоїста природа гудвілу та його місце у системі суспільного відтворення. *Вісті РДПУ ім. А. І. Герцена*. 2007. № 43/1. С. 344–351.

300. Удовиченко О. М. Понятие, классификация, измерение и оценка нематериальных активов (объектов) компании: подходы к проблеме. *Научные доклады*. 2007. № 13 (R). URL: https://dspace.spbu.ru/bitstream/11701/830/1/13%28R%29_2007.pdf (дата звернення: 25.04.2020).

301. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 9. С. 20–23.

302. Уманців Г. Концептуальні підходи до обліку та оцінки нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 2. С. 3–11.

303. Фадеева А.А., Сорокина Е.М. Нематериальные активы: признание, оценка, учет и анализ. Иркутск: БГУЭП, 2011. 209 с.

304. Философский словарь / [под ред. И. Т. Фролова]. 4-е изд. Москва: Политиздат, 1981. 445 с.
305. Харчова та переробна промисловість Вінниччини. URL: <http://www.vin.gov.ua/dep-apr/16374-kharchova-ta-pererobna-promyslovist-vinnychchynu-2> (дата звернення: 25.04.2020).
306. Хендриксен Э. С., Бреда М. Ф., ван. Теория бухгалтерского учета / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. Москва: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
307. Хитчнер Дж. Р. Оценка стоимости нематериальных активов: моногр. / [под науч. ред. В. М. Рутгайзера]. Москва: Маросейка, 2008. 146 с.
308. Хомин П. Я., Журавель Г. П. Парадигми і контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): моногр. Тернопіль: Екон. думка, 2007. 299 с.
309. Хомин П. Я., Палюх М. С. Методологія фінансового обліку: виклики ХХІ ст. щодо його формування та їх вирішення в Україні. *Облік і фінанси АПК: бухгалтер. портал.* URL: <http://magazine.faaf.org.ua/metodologiya-finansovogo-obliku-vikliki-xxi-st-schodo-yogo-formuvannya-ta-ih-virishennya-v-ukraini.html> (дата звернення: 25.04.2020).
310. Хортюк О. В. Співвідношення понять «ділова репутація», «гудвіл», «імідж», «престиж», «реноме». *Часопис Київського університету права.* 2010. № 4. С. 211–214.
311. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248 с.
312. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/code/civilcode> (дата звернення: 25.04.2020).

313. Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку; [пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, Г. Башнянин, І. Яремко]. Львів: Каменяр, 2001. 223 с.

314. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Москва, 2007. 57 с.

315. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: моногр. Житомир: ЖІТІ, 1998. 408 с.

316. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2006. 304 с.

317. Чугрій Н. А. Роль нематеріальних активів у капіталізації вартості підприємств: зарубіжний досвід та вітчизняні реалії. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2018. № 5 (67). С. 204–210. URL: http://www.psaе-jrnl.nau.in.ua/journal/5_67_2018_ukr/34.pdf (дата звернення: 25.04.2020).

318. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее... будущее?! *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. С. 2–12.

319. Чухно А. А. Твори: у 3 т. Т. 2: Інформаційна постіндустріальна економіка: теорія і практика / НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук.-дослід. фін. ін-т при Мін-ві фінансів України. Київ, 2006. 512 с.

320. Шайдуллин Р. Р., Гареева Г. А., Григорьева Д. Р. Автоматизация управления взаимоотношениями с клиентами. *Символ науки*. 2018. № 5. С. 88–90.

321. Шачнев А. О., Лузгіна О. А. Управління компонентами гудвілу на промислових підприємствах. *Вісті ВНЗ*. 2011. № 2. С. 127–133. (Сусп. науки).

322. Шаша Е. И. Комплексный анализ методов оценки гудвилла предприятия. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. 2010. № 5. С. 182–188.

323. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації. *Облік і фінанси*. 2013. № 1 (59). С. 66–73.

324. Шевчук В. О. Теоретико-методологічні аспекти аналізу процесів сталого розвитку. URL: http://www.nam.kiev.ua/ape/n_01_5-6/Shevchyk.htm (дата звернення: 25.04.2020).

325. Шелест В. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2014. 20 с.

326. Шеремет А. Д., Сайфулин Р.С. Методика фінансового аналізу. Москва: ИНФРА-М, 1995. 176 с.

327. Шульга С. В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2006. 21 с.

328. Щирба М. Суттєвість в обліковій політиці підприємства. *Економічний аналіз*. 2008. № 3 (19). С. 337–341.

329. Щирба М. Т., Щирба І. М., Щирба М. М. Управлінський облік як облігаторійний елемент системи менеджменту на підприємстві. *Економіка та суспільство*. 2018. № 14. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/14_ukr/139.pdf (дата звернення: 25.04.2020).

330. Яремко І. Й. Об'єктивованість концептуальних засад методологічної основи обліку у постіндустріальній економіці. *Сучасні проблеми економіки і менеджменту*: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. Львів: Вид-во «Львів. політехніки», 2011. С. 517–518.

331. Яремко І. Й. Теоретичні і прикладні засади формування вартості машинобудівних підприємств: моногр. Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львів. політехніка», 2008. 260 с.

332. Ярміш О. В. Облік нематеріальних активів по міжнародним і національним стандартам. URL: http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/Economics/7_122052.doc.htm (дата звернення: 25.04.2020).

333. 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.

334. 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.

335. 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: ТНЕУ, 2019. С. 251–253.

336. Ясишена В. В., Волинець В. І. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін: навч. посіб. Тернопіль: Крок, 2017. 231 с.

337. Ясишена В. В., Головай Н. М. Методичні аспекти амортизації нематеріальних активів. *Ефективна економіка*. 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3319> (дата звернення: 25.04.2020).

338. Ясишена В. В., Головай Н. М. Проблеми методики викладання облікових дисциплін. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2018. № 1–2. С. 78–87.

339. 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.

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

341. 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> (дата звернення: 25.04.2020).

342. Ясишена В. В., Западнюк Ю. В. Адаптація вітчизняної звітності до міжнародних стандартів. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: суч. 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.

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

344. 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.

345. Ясишена В. В. Напрями удосконалення системи обліку нематеріальних активів. *Матер. IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (Тернопіль, 28 груд. 2018)*. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 120–123.

346. 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.

347. 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.

348. Ясишена В. В., Новіцька О. О. Уточнення обліково-правових аспектів безготівкових розрахунків. *Економіка України в умовах євроінтеграції: виклики та перспективи розвитку*: матер. I Всеукр. наук.-практ. конф. (Умань, 19 квіт. 2018). Умань: ВПЦ «Візаві», 2018. С. 205–207.

349. 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).

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

351. 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.

352. Ясишена В. В. Облікові критерії оцінки нематеріальних активів. *Економічний простір*. 2013. № 75. С. 276–285. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/19393/1/облікові_критерії_оцінки_нематеріальних_активів.pdf (дата звернення: 25.04.2020).

353. Ясишена В. В. Окремі аспекти методології обліку нематеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. № 2 (96). С. 219–233.

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

355. Ясишена В. В. Основні аспекти формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6 (80). С. 149–157.

356. 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.

357. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Аналіз методів оцінки нематеріальних активів. *Облік і фінанси*. 2019. № 2 (84). С. 61–70.

358. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Практичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів у діяльності підприємств харчової промисловості. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2020. № 1 (75), ч. 2. С. 100–106.

359. 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> (дата звернення: 25.04.2020).

360. 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.

361. Ясишена В. В. Принципи облікової політики нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2019. № 3–4 (79). С. 156–162.

362. Ясишена В. В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.

363. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Гудвіл – ділова репутація як специфічний вид нематеріальних активів. *Актуальні проблеми обліково-аналі-*

тичного 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.

364. 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.

365. 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.

366. 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.

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

368. 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.

369. Ясишена В. В. Структура і оцінка нематеріальних активів за різними рівнями стандартизації. *Світ фінансів*. 2019. № 1 (58). С. 145–156.

370. Ясишена В. В., Ткачук М. Ю. Проблеми впровадження управлінського обліку на українських підприємствах. *Геоенкономічні 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.

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

372. 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. 2. С. 268–271.

373. Agravery. Опромінене продовольство: не мерехтить і не псується / Аграр. інформ. агент-во. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/oprominene-prodovolstvo-ne-merehitit-i-ne-psuetsa> (дата звернення: 14.05.2020).

374. Alexis L. Enterprise Resource Planning. Second Edition. New Dehli: McGraw-Hill, 2008.

375. Andriesson D. Implementing the KPMG Value Explorer. Critical success factors for applying IC measurement tools. *Journal of Intellectual Capital*. 2005. Vol. 6, № 4. P. 474-488.

376. Badaracco J. «Knowledge links», The Knowledge Link: How Firms Compete through Strategic Alliances. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1991. Ch. 5. P. 107–128.

377. Best global brands. Interbrand. 2018. URL: <https://www.interbrand.com/best-brands/best-global-brands/2018/>. (дата звернення: 14.05.2020).

378. Bizerba Software. URL: https://www.bizerba.com/uk_ua/продукти/продукти.html. (дата звернення: 14.05.2020).

379. Blair M. Unseen Wealth: Report of the Brooking Task Force on Intangibles. Washington, DC: Brookings Institution Press, 2001. 136 p.

380. Brooking A. Intellectual Capital. Core Asset for the Third Millennium Enterprise. London: Internantional Thomson Business Press, 1996. 224 p.

381. *Business Goodwill*: Small business valuation glossary. URL: <http://www.valuadder.com/glossary/businessgoodwill.html>. (дата звернення: 14.05.2020).

382. Daum H. J. *Intangible Assets: The Art of Creating Value*. URL: <http://www.juergendaum.com>.

383. Delios A., Beamish P. W. *Survival and profitability: the roles of experience and intangible assets in foreign subsidiary performance*. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.203.3717&rep=rep1&type=pdf>. (дата звернення: 14.05.2020).

384. Dicksee L. R., Tillyard F. *Goodwill and its Treatment in Accounts*. New York: Arno Press, 1976.

385. Drucker P. *The next information revolution*. URL: <http://www.s-jtech.com/Peter%20Drucker%20-%20the%20Next%20Information%20Revolution.pdf>. (дата звернення: 14.05.2020).

386. Dunning J. H. *Multinational enterprises and the global economy*. Don Mills, Ontario: Addison-Wesley Publishing Company, 1993.

387. Edvinsson L., Malone M. S. *Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*. New York: Harper Business, 1997.

388. *European Valuation Standards TEGoVA 2003. Guidance Note 8 «Valuations of Intangible Assets»*. URL: <http://www.tegova.org>. (дата звернення: 14.05.2020).

389. *European Valuation Standards TEGoVA 2016*. URL: <http://www.tegova.org>. (дата звернення: 14.05.2020).

390. *Global Management Accounting Principles / CGMA. 2017*. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. (дата звернення: 14.05.2020).

391. Global Reporting Initiative, Due Process for the GRI Reporting Framework (Global Reporting Initiative, Amsterdam, 2007) URL: www.globalreporting.org/resource/library (дата звернення: 20.12.2019).

392. Hatfield H. R. Modern Accounting, its principles and some of its problems. New York: D. Appleton, 1909.

393. Henning S. L., Lewis B. L., Shaw W. H. Valuation of the Components of Purchased Goodwill. // *Journal of Accounting Research*. 2000. № 5. P. 375–386.

394. Intangible Asset Market Value Study. The research is carried out by the company Ocean Tomo, LLC. New York, 2017. URL: <http://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study>. (дата звернення: 14.05.2020).

395. International Valuation Standards 2017. URL: <http://www.cas.org.cn/docs/2017-01/20170120142445588690.pdf>. (дата звернення: 14.05.2020).

396. Iwata I. *Rijun Keisan Denri*. Tokyo, 1956.

397. Izmaylov Y. O. Substantiation of the procedure for the reflection of goodwill in the accounting system of national enterprises. *Technology audit and production reserves*. 2017. Vol. 2, № 5 (34). P. 9–15.

398. Joia L. A. Measuring intangible corporate assets Linking business strategy with intellectual capital. URL: <http://app.ebape.fgv.br/comum/arq/JIC.pdf>. (дата звернення: 14.05.2020).

399. Kaner H. A New Theory of Goodwill. London: Sir I. Pitman & Sons, Ltd, 1937. URL: <http://trove.nla.gov.au/work/13517505?q&versionId=16028315>. (дата звернення: 14.05.2020).

400. Kaplan R. S., Norton D. P. The strategy map: guide to aligning intangible assets. *Strategy & Leadership*. 2004. № 32(5). P.10–17.

401. Leake P. D. Commercial goodwill: its history, value, and treatment in accounts. 2009. (Reprint).

402. Morck R., Yeung B. Internalization: Anevent study test. *Journal of International Economics*. 1992. № 33 (1–2). P. 41–56.
403. Nicklisch H. *Wirtschaftliche Betriebslehre*. Stuttgart: Verlag C. E. Poeschel, 1922.
404. Nonaka I., Takeuchi H. *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. New York, NY: Oxford University Press, 1995.
405. Ping H. D., Bao D. Valuating goodwill of cultural enterprises using wavelet neural network. *International journal of u- and e-Service*. 2014. Vol. 7, 4. P. 147–158. (Science and Technology).
406. Rechtman Y. *Accounting Treatment of Intangible Asset*. New York, 2001. URL: <http://hometown.aol.com/rechtman/acc692.htm> (дата звернення: 25.12.2019).
407. RICS Valuation Global Standards 2017. URL: <https://www.roger-hannah.co.uk/uploads/red%20book-170725-023901.pdf>. (дата звернення: 14.05.2020).
408. Rostow W. W. The Stages of Economic Growth. *The Economic History Review*. 1959. Vol. 12, № 1. P. 1–16. (New Series).
409. Schmalenbach H. *Dynamische Bilanz*. Koln, Oplader, 1962.
410. Schmidt F. *Die organische Tageswertbilanz*. Leipzig, 1929.
411. Stewart T. A. *Intellectual Capital*, Doubleday / Currency. 1997.
412. Tearney M. G. Accounting for Goodwill: a realistic approach. *The Jourof Accountancy*. 1973. July. P. 41–45.
413. The Global Innovation Index 2017. *Innovation Feeding the World*. URL: <https://www.globalinnovationindex.org/gii-2017-report>.
414. The Global Intangible Finance Tracker (GIFT™) — an annual review of the world's intangible value. November 2019. URL: <https://brandfinance.com/knowledge-centre/reports/global-intangible-finance-tracker-gift-2019/>. (дата звернення: 14.05.2020).

415. Warfield T. D., Weygandt J. J., Kieso D. E. *Intermediate Accounting: Principles and Analysis*. Second Edition. Wiley, 2008.

416. WMS – Система управління складом. URL: <https://www.netsoft.com.ua/WMS-Systema-upravlinnya-skladom.html>. (дата звернення: 14.05.2020).

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

418. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible Assets as an Accounting and Management Object. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. № 1. P. 132–142.

419. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible assets accounting and reporting issues. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. № 4. P. 182–193.

Додаток А

Співставлення економічних концепцій та економічних стадій розвитку суспільства, що вплинули на розвиток нематеріальних активів

Стадії економічного розвитку суспільства	Ключові аспекти економічних концепцій, що вплинули на еволюцію нематеріальних активів (рік друку наукової праці)	Основні документи, що підтверджують розвиток категорії «нематеріальні активи»
1	2	3
Доіндустріальне суспільство до 1891 р.	<p>А. Сміт (1775 р.) підкреслював велике значення знань для покращення виробничого процесу, а також зростання цінності людини через вкладення ресурсів (час, кошти) в розвиток її професійного знання.</p> <p>Ф. Ліст (1841 р.) зазначав, що для досягнення досконалих результатів, необхідно, розумове і матеріальне об'єднання різних індивідів, які будуть знаходитись у взаємодії. Людина розглядається як капітал, а від вмілого використання і примноження знань, навичок залежить зростання продуктивності праці і розвиток виробництва загалом.</p>	<p>Виданий перший патентний лист на торгівлю (1331 р., Англія);</p> <p>Виданий патент на розроблену технологію і її використання (1421 р., Республіка Флоренція (сучасна Італія));</p> <p>Патентний лист чинністю 20 років (1449 р., Англія);</p> <p>Оголошено засади патентної системи (1623 р., Парламент Англії);</p> <p>Статут монополій наділив винятковими правами на твір (винохід) первинного автора (1624 р. Англія);</p> <p>Заслухано проект закону «Про заохочення просвітництва» (1709 р. Палата громад в Англії);</p> <p>Статут королеви Анни (1710 р., Англія)</p>
Індустріальне суспільство з (1891-1896 рр) до (1973-1975 рр)	<p>Ф. Найт (1921 р.) зазначив наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> – для створення попиту на благо необхідна реклама, в тому числі і «дута»; – фактор прогресу – це знання, або те, що можна позначити терміном «Винаходи» в широкому сенсі; – проблема винаходів ускладнюється 	<p>Паризька конвенція про охорону промислової власності (1883 р.);</p> <p>Бернська конвенція про охорону літературних і художніх творів (1886 р.);</p> <p>Мадридська угода</p>

Продовження дод. А

1	2	3
	<p>через необмежене поширення одного разу виробленої ідеї;</p> <p>– важливе значення та роль інтелектуального капіталу в діяльності підприємств розкривається через професійну майстерність і управлінські здібності персоналу.</p> <p>Ф. Махлуп (1933 р.) обґрунтував вплив патентів на наукові дослідження.</p> <p>У. Ростоу (з 1959 по 1971 р.) висунув концепцію переходу до «самопідтримуючого зростання» з виокремленням шести стадій економічного росту, які ґрунтувалися на техніко-економічних характеристиках розвитку країн. Шоста стадія розвитку «пошуку якості життя», розкривається через духовний розвиток людини, а провідним сектором економіки стає сфера послуг, що носить нематеріальний характер.</p>	<p>про міжнародну реєстрацію знаків (1891 р.); Бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» (1944 р. Комітет з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів)</p>
<p>Постіндустріальне суспільство з (1973-1975 рр) до (2050 р. (?))</p>	<p>Ф. Махлуп (1962 р.) запропонував ідеї, що лягли в розвиток концепцій інформаційного суспільства.</p> <p>Виокремлено такі твердження вченого:</p> <p>– ріст технічного знання і викликаний ним ріст виробництва є важливими факторами в аналізі економічного росту;</p> <p>– інвестиції в знання є важливим ресурсом для економічного росту;</p> <p>– запас знань може бути збільшений за рахунок особливих зусиль і ресурсів, які направляються на розвиток освіти – це змінна, яка може значно підвищувати запас фундаментального і прикладного знання;</p> <p>– в економічних і соціальних секторах відбулося розподілення інтелектуальної і фізичної праці, а також зміна у співвідношенні невиробничих і виробничих працівників у багатьох галузях;</p> <p>Дж. Гелбрейт (1967 р.) розвивав концепцію постіндустріалізму. Він</p>	<p>Нормативно-правові (міжнародні, національні) документи з експертної і бухгалтерської оцінки нематеріальних активів (табл. 2.5, 2.6) – наведено 21 документ.</p> <p>Нормативно-правові акти з регулювання обліку НМА згруповано і наведено на рис. 1.5. і табл. 1.4.</p>

Продовження дод. А

1	2	3
	<p>стверджував, що влада завжди «переходить до того фактора виробництва, який найважче замінити», а в сучасному суспільстві — це «сукупність людей, що володіють різноманітними технічними знаннями, досвідом і здібностями, в яких мають потребу сучасна промислова технологія і планування».</p> <p>Д. Белл (1973 р.) розвинув концепцію постіндустріального суспільства коріння, якого лежить у безпрецедентному впливі науки на виробництво.</p> <p>Вчений стверджує:</p> <ul style="list-style-type: none"> - постіндустріальне суспільство розкриває якісно нові можливості розвитку особистості, а поширення нових професій є підґрунтям для більш докладного вивчення виникнення класу науково-технічних працівників; - виникає складність у визначенні вартості інформаційних товарів; - інформація може виступати основним виробничим ресурсом постіндустріального суспільства, тоді як знання залишається внутрішнім джерелом його прогресу. <p>П. Друкер (1998 р.) обґрунтував теорію інноваційної економіки і підприємницького суспільства та зазначив, що сучасна інформаційна революція не має прецедентів щодо зниження вартості і широти розповсюдження інформації, а також за швидкістю й розмахом впливу на суспільство, що не обраховується в цифрах. Традиційна система обліку акумулює дані про внутрішній стан суб'єкта господарювання і майже не надає інформації для виконання стратегічних завдань вищого керівництва.</p>	

Джерело: узагальнено автором на основі наукових праць і нормативно-законодавчих документів.

Додаток Б

Напрями досліджень у захищених кандидатських дисертаціях з обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів з 1998 по 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (до 2006 р. – спеціальність 08.06.04)

№ п/п	Наукові напрями досліджень	Науковці, які проводили дослідження, рік захисту, джерело																								
		В.В. Сатовський, 1998 [273]	Л.Л. Суль, 2001 [163]	І.А. Бігдан, 2003 [14]	А.В.М.Д. Равшавдех, 2004 [261]	С.В. Шульга, 2006 [327]	Т.В. Польова, 2006 [232]	С.Ф. Легенчук, 2006 [158]	Л.В. Бражна, 2006 [20]	Н.М. Бразілій, 2007 [22]	Ю.С. Рудченко, 2007 [272]	В.П. Денис, 2007 [65]	І.І. Криштопа, 2008 [134]	Ю.В. Писаренко, 2008 [225]	І.В. Жураковська, 2008 [87]	Н.М. Головай, 2009 [47]	Т.М. Банасько, 2010 [8]	І.М. Лепетан, 2010 [162]	О.В. Сизоненко, 2010 [279]	О.В. Вакур, 2013 [31]	М.В. Плекан, 2013 [227]	В.С. Шелест, 2014 [325]	Ю.О. Колчар, 2014 [122]	Х.І. Скоп, 2015 [281]	І.Є. Старко, 2015 [290]	Ю.А. Судин, 2017 [291]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	Економічна сутність, значення, визначення термінів																									
1.1	Економічна сутність НМА	+	+		+					+			+	+					+		+	+		+	+	
1.2	Визначення сутності інноваційної діяльності підприємств											+														
1.3	Розкрито зміст таких економічних категорій, як «актив», «ідентифікація», «придбання», «одержання економічних вигід»																		+							
1.4	Економічна сутність поняття «клієнтська база»																						+			
1.5	Економічна сутність інтелектуального капіталу																+									
1.6	Місце НМА в економічній науці									+																
1.7	Взаємозв'язок між інтелектуальним капіталом, нематеріальними активами та гудвілом							+																		
1.8	Визначення особливостей інтелектуальної складової капіталу за							+																		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
	існування марксистської концепції виробництва																									
1.9	Визначення терміна «нематеріальні активи»					+	+										+			+					+	
1.10	Визначення терміна «інтелектуальний капітал»						+	+								+	+									
1.11	Визначення терміна «інтелектуальні активи»							+																		
1.12	Визначення терміна «інноваційні продукти»																+									
1.13	Визначення терміна «інтелектуальна власність»						+								+		+									
1.14	Визначення терміна «торговельна марка»										+															
1.15	Трактування та зіставлення понять «товарний знак», «торговельна марка» і «бренд»										+															
1.16	Уточнення поняття «невідчутні активи»						+																			
1.17	Уточнення поняття «нематеріальні ресурси»						+																			
1.18	Поняття гудвілу та ділової репутації суб'єкта господарювання							+																		
1.19	Еволюція і тенденції розвитку НМА у концептуальній основі обліку, аналізу та звітності																					+				
1.20	Визначення місця НМА у інноваційних процесах підприємств						+																			
2	Ідентифікація і визнання																									
2.1	Ідентифікація НМА												+									+				
2.2	Критерії зарахування до складу НМА									+										+						
2.3	Визнання НМА																					+				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
2.4	Визнання КБ як НМА банку																						+			
2.5	Виокремлення критеріїв визнання гудвілу																									+
3	Класифікація																									
3.1	Класифікація НМА	+	+	+		+	+		+	+			+	+			+	+	+	+	+	+		+	+	
3.2	Класифікація ліцензій					+																				
3.3	Класифікація торговельних марок										+															
3.4	Класифікаційні ознаки видів інноваційної діяльності											+														
3.5	Класифікація об'єктів інтелектуальної власності											+														
3.6	Класифікація інтелектуального капіталу															+										
3.7	Удосконалення складу груп нематеріальних активів																			+						
3.9	Класифікація видів контролю НМА													+												
3.10	Класифікація гудвілу																									+
4	Оцінка																									
4.1	Оцінка НМА	+		+	+				+					+			+	+	+	+	+				+	
4.2	Запровадження експертних методів оцінки майна у разі здійснення переоцінки НМА												+													
4.3	Оцінка інтелектуального капіталу													+												
4.4	Методичні основи та практичні рекомендації з облікового оцінювання вартості КБ банку																						+			
4.5	Формування комплексного методичного підходу до визначення вартості КБ як НМА																						+			
4.6	Оцінювання КБ банків за нефінансовими показниками																						+			

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
4.7	Калькулювання й оцінка вартості ОПІВ під час їхнього створення з урахуванням виникнення синергетичних ефектів							+																		
4.8	Методологія оцінки				+																					
4.9	Система оцінки гудвілу, що передбачає створення двоетапної моделі																									+
5	Документування																									
5.1	Вдосконалення документування			+		+	+		+	+			+	+	+				+		+	+		+	+	
5.2	Документальне забезпечення вартісної оцінки об'єктів селекції та інших об'єктів інтелектуальної власності														+											
5.3	Форми первинних документів і реєстрів для ідентифікації торговельних марок, не відображених у бухгалтерському обліку											+														
5.4	Форми первинних документів з обліку витрат на створення НМА та доходів від їхнього використання у науково-дослідних господарствах																		+							
5.5	Методика документування та відображення в обліку витрат на створення і використання торговельної марки											+														
5.6	Документальне забезпечення обліку інтелектуального капіталу																		+							
5.7	Документальне оформлення гудвілу при придбанні та при корпоратизації у частині розроблення нових документів: калькуляції гудвілу, аналітичної відомості з обліку гудвілу, облікової картки гудвілу																									
6	Облік																									

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
6.1	Організація і методика обліку	+	+	+	+		+		+	+								+		+				+	+	
6.2	Поділ НМА для потреб бухгалтерського обліку на об'єкти, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми																+									
6.3	Методика обліку об'єктів інтелектуальної власності протягом тимчасового захисту									+																
6.4	Уточнення теоретичних аспектів бухгалтерського обліку ОПІВ							+																		
6.5	Методика обліку НМА при передачі їх у тимчасове використання підприємствами-правовласниками та отримання підприємствами-користувачами									+																
6.6	Методика обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на етапі їхньої розробки (дослідно-конструкторських робіт)												+													
6.7	Методика обліку створення інтелектуальної власності														+											
6.8	Методика обліку ліцензійних угод з розподілом на групи, які характеризують права учасників договорів (реалізація всіх або частини прав)														+											
6.9	Методичний підхід до відображення інтелектуального капіталу у взаємозв'язку з додатковим капіталом підприємства як джерела його життєдіяльності																+									
6.10	Позабалансовий облік нематеріальних активів і активів, залежних від НМА																		+							
6.11	Відображення в позабалансовому обліку вартості реальних матеріальних носіїв ОПІВ							+																		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	
6.12	Розробка для ІТ-підприємств організаційного забезпечення й адаптації методики переоцінки НМА, для яких існує та не існує активний ринок																								+		
6.13	Вплив електронної торгівлі на побудову системи обліку та аналізу об'єктів інтелектуальної власності				+																						
6.14	Методичні рекомендації з обліку прав на використання (надання у використання) НМА					+																					
6.15	Облікове забезпечення операцій комерційного використання торговельних марок										+																
6.16	Удосконалений спосіб обліку торговельних марок і веб-сайтів																						+				
6.17	Комплексна методика застосування прийомів оперативного обліку й аналізу інноваційної діяльності											+															
6.18	Методичні прийоми і техніка організації оперативного обліку й аналізу об'єктів права інтелектуальної власності											+															
6.19	Розробка вартісної та майнової концепції бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу							+																			
6.20	Методичне відображення торговельних марок в обліку										+																
6.21	Методика відображення в складі НМА групи об'єктів інтелектуальної власності														+												
6.22	Доповнення переліку витрат на дослідження і розробку, що виникають у процесі створення об'єктів селекції														+												

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	
6.23	Удосконалення методики обліку витрат на етапі дослідження щодо створення підприємством НМА власними силами																										
6.24	Поглиблення теоретичних засад оперативного обліку та аналізу інноваційної діяльності											+															
6.25	Нові підходи щодо обліку витрат на інтелектуальний капітал															+											
6.26	Методичні підходи до обліку витрат на персонал															+											
6.27	Методичні положення з обліку витрат на дослідження та розробки															+											
6.28	Методологія обліку				+																						
6.29	Підходи до облікової політики																+	+							+		
6.30	Удосконалення рахунків і субрахунків обліку НМА							+						+			+					+			+		
6.31	Рахунки для обліку ліцензованої продукції									+																	
6.32	Удосконалення обліково-інформаційного забезпечення системи управління торговельними марками											+															
6.33	Комплексна інтегрована обліково-контрольна підсистема генерування управлінської інформації про стан, рух і ефективність використання НМА																									+	
6.34	Порядок відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку																										+
6.35	Аналітичний облік гудвілу в частині відкриття субрахунків з розмежуванням внутрішнього та зовнішнього гудвілу																										+
6.36	Обґрунтування гудвілу, що виникає в результаті інтеграційних																										+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
	угод, як прояву синергетичного ефекту за умови злиття та поглинання																									
7	Питання амортизації			+					+	+				+												
8	Інвентаризація																									
8.1	Методика проведення інвентаризації								+								+									
8.2	Порядок інвентаризації торговельних марок										+															
8.3	Інвентаризації ОПВ							+																		
9	Звітність																									
9.1	Порядок відображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій та статистичній звітності														+											
9.2	Методика розкриття інформації у фінансовій звітності (у частині інвестицій у НМА)					+																				
9.3	Додаткові елементи фінансової звітності																				+					
9.4	Порядок розкриття інформації про ринкову вартість торговельної марки у звітності										+															
9.5	Удосконалення розділу I «Нематеріальні активи» Приміток до фінансової звітності																				+					
9.6	Розкриття інформації про КБ у фінансовій звітності																						+			
9.7	Управлінські звіти для оперативного обліку і контролю НМА																								+	
9.8	Представлення нематеріальних активів у корпоративній звітності																				+					
9.9	Розробка управлінського звіту																				+					
10	Законодавство																									
10.1	Вдосконалення законодавства у сфері НМА	+																								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
10.2	Розвиток правових норм у регламентації інноваційної діяльності											+														
11	Аналіз																									
11.1	Методика аналізу			+	+	+	+													+		+				
11.2	Патентний аналіз																					+				
11.3	Методика здійснення оперативного аналізу ефективності інноваційної діяльності											+														
11.4	Розробка моделі економічного аналізу НМА													+												
11.5	Удосконалення обліково-аналітичної інформаційної бази для забезпечення використання інтелектуальних активів будівельних підприємств																			+						
11.6	Удосконалення аналітичного забезпечення прийняття рішень для формування патентної політики																					+				
11.7	Розроблена та запропонована до використання інтегрована система показників для аналізу інтелектуального капіталу															+										
11.8	Сформована інформаційно-аналітична система управління НМА, що містить концептуальну модель розрахунку ефективності використання НМА																			+						
11.9	Методика аналізу внутрішнього гудвілу																									+
11.10	Алгоритм аналізу залежності прибутку від вартості гудвілу, НМА та активів підприємства загалом через використання запропонованої економетричної моделі																									+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
12	Аудит																									
12.1	Організація і методика аудиту	+	+	+		+	+			+				+												
12.2	Розробка робочих документів аудитора									+																
13	Контроль																									
13.1	Організація й методика контролю НМА												+													
13.2	Методичний підхід до контролю ефективності використання НМА																+									
13.3	Обґрунтовано порівняльно-зіставну процедуру з техніко-правового забезпечення попереднього, поточного та наступного контролю НМА підприємства												+													
13.4	Удосконалено системи внутрішнього контролю й аудиту операцій із НМА																		+							
13.5	Організаційна модель контролю НМА																								+	
13.6	Методика проведення внутрішньогосподарського та державного контролю НМА																	+								
14	Комп'ютерні технології та інформаційні системи																									
14.1	Машинна обробка й аналіз облікової інформації з використанням ЕОМ	+	+																							
14.2	Автоматизація обліку в системі управління підприємством			+			+																			
14.3	Проект автоматизації аудиту-аналізу НМА		+																							
14.4	Розгляд організаційних аспектів автоматизації аналітичних процедур з використанням сучасних комп'ютерних систем і технологій																				+					
14.5	Методика обліку із застосування комп'ютерних технологій				+	+																				

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
14.6	Методика оцінки із застосування комп'ютерних технологій				+																					
14.7	Методика аудиту в умовах використання комп'ютерних технологій					+																				
14.8	Методика бухгалтерського обліку немайнових складових інтелектуального капіталу в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем							+																		
15	Моделювання																									
15.1	Розробка ймовірнісної контрольної-аналітичної моделі оцінки економічної ефективності використання НМА												+													
15.2	Модель оцінки ефективності використання інтелектуальної власності				+																					
15.3	Розробка економіко-математичної моделі прогнозування рентабельності НМА та визначення резервів її підвищення						+																			
15.4	Детермінована факторна модель, за допомогою якої можливо визначити резерви підвищення рентабельності НМА						+																			
15.5	Модель впровадження інноваційної продукції у виробництво											+														
15.6	Розробка моделі контролю НМА та оцінки вигідності їхнього використання																	+								
15.7	Розробка і адаптація економіко-математичної моделі аудиту та аналізу ефективності використання НМА на підприємствах		+																							
15.8	Побудова концептуальної моделі																									

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
	економічного аналізу НМА																									
15.9	Удосконалення інформаційної моделі витрат на придбання/створення НМА в процесі загальної інноваційної діяльності підприємства																+									
15.1 0	Розробка просторової моделі інформації, що надається системою бухгалтерського обліку про вартість підприємства для потреб управління							+																		

Умовні позначення :

нематеріальні активи – НМА;

клієнтська база – КБ;

державний вищий навчальний заклад – ДВНЗ;

об'єкти права інтелектуальної власності – ОПІВ;

планування ресурсів підприємства – ERP.

Додаток В

Топ – 100 компаній за загальною нематеріальною вартістю

2019 р. рейтинг	2018 р. рейтинг	Компанія	Сектор	Загальна нематеріальна вартість (USD млрд)	Загальна нематеріальна вартість підприємства (%)	Матеріальна чиста вартість активів (USD млрд)	Чисті розкриті нематеріальні активи (USD млрд)	Розкритий гудвіл (USD млрд)	Нерозкрита нематеріальна вартість (USD млрд)	Вартість підприємства (USD млрд)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	2	Microsoft Corp	Internet & Software	\$904	90%	\$106	\$8	\$36	\$860	\$1,009
2	1	Amazon.com Inc	Internet & Software	\$839	93%	\$65	\$4	\$15	\$820	\$903
3	3	Apple Inc	Technology & IT	\$675	77%	\$199	\$0	\$0	\$675	\$874
4	4	Alphabet Inc	Internet & Software	\$521	65%	\$279	\$2	\$18	\$501	\$800
5	6	Facebook Inc	Internet & Software	\$409	79%	\$110	\$1	\$18	\$389	\$518
6	9	AT&T Inc	Telecoms	\$371	84%	\$70	\$164	\$146	\$60	\$441
7	7	Tencent Holdings Ltd	Internet & Software	\$365	88%	\$52	\$3	\$5	\$357	\$417
8	8	Johnson & Johnson	Pharma	\$361	101%	-\$2	\$48	\$30	\$283	\$359
9	11	Visa Inc	Banking	\$348	100%	-\$1	\$28	\$15	\$305	\$348
10	5	Alibaba Group Holding	Internet & Software	\$344	86%	\$56	\$4	\$26	\$314	\$400
11	17	Nestle SA	Food	\$313	89%	\$40	\$19	\$32	\$261	\$353
12	19	The Procter & Gamble Co	Cosmetics & Personal Care	\$305	101%	-\$2	\$24	\$45	\$236	\$303
13	10	Anheuser-Busch InBev	Beers	\$304	99%	\$4	\$45	\$133	\$126	\$308
14	12	Verizon Communications Inc	Telecoms	\$300	83%	\$62	\$104	\$25	\$172	\$363
15	22	Comcast Corp	Media	\$276	92%	\$24	\$98	\$66	\$112	\$300
16	20	Mastercard Inc	Banking	\$259	99%	\$3	\$1	\$3	\$256	\$263
17	29	Novartis AG	Pharma	\$252	101%	-\$3	\$39	\$35	\$178	\$250
18	-	Walmart	Retail	\$252	68%	\$119	\$0	\$18	\$234	\$371
19	13	Unitedhealth Group Inc	Healthcare	\$245	94%	\$15	\$9	\$59	\$177	\$260
20	14	Pfizer Inc	Pharma	\$235	98%	\$5	\$35	\$53	\$147	\$241
21	16	Home Depot Inc	Retail	\$230	89%	\$28	\$0	\$2	\$228	\$258
22	27	The Coca-Cola Co	Soft Drinks	\$224	88%	\$32	\$7	\$14	\$203	\$256
23	30	Roche Holding AG	Pharma	\$222	91%	\$22	\$10	\$9	\$204	\$244
24	15	Berkshire Hathaway Inc	Insurance	\$221	34%	\$428	\$38	\$81	\$103	\$649
25	35	Merck & Co Inc	Pharma	\$216	93%	\$16	\$11	\$18	\$186	\$232

Продовження дод. В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
26	25	Oracle Corp	Internet & Software	\$208	105%	-\$10	\$7	\$44	\$158	\$198
27	34	Cisco Systems Inc	Technology & IT	\$206	94%	\$13	\$3	\$32	\$172	\$220
28	21	The Boeing Co	Aerospace & Defence	\$203	103%	-\$5	\$3	\$8	\$192	\$197
29	39	The Walt Disney Co	Media	\$197	63%	\$114	\$7	\$31	\$159	\$311
30	32	LVMH	Apparel	\$196	87%	\$29	\$20	\$16	\$160	\$225
31	33	Pepsico Inc	Soft Drinks	\$191	94%	\$12	\$16	\$15	\$160	\$203
32	31	Unilever	Cosmetics & Personal Care	\$178	95%	\$9	\$14	\$20	\$144	\$187
33	47	Mcdonald's Corp	Restaurants	\$170	83%	\$35	\$0	\$2	\$167	\$205
34	18	Intel Corp	Technology & IT	\$169	77%	\$52	\$12	\$25	\$133	\$221
35	26	JPMorgan Chase & Co	Banking	\$168	37%	\$289	\$1	\$47	\$120	\$457
36	41	Charter Communications Inc	Telecoms	\$165	98%	\$3	\$77	\$30	\$59	\$168
37	24	British American Tobacco Plc	Tobacco	\$158	113%	-\$18	\$99	\$59	\$0	\$140
38	52	Abbott Laboratories	Pharma	\$157	96%	\$6	\$19	\$23	\$115	\$164
39	-	Noble Vici Group	Technology & IT	\$147	100%	\$0	\$0	\$0	\$147	\$147
40	37	Intl Business Machines Corp	Technology & IT	\$146	97%	\$4	\$3	\$36	\$107	\$151
41	40	Philip Morris International	Tobacco	\$146	95%	\$8	\$2	\$7	\$136	\$153
42	50	Medtronic Plc	Healthcare	\$145	97%	\$4	\$22	\$40	\$83	\$149
43	45	SAP Se	Internet & Software	\$144	92%	\$13	\$4	\$27	\$113	\$156
44	28	Netflix Inc	Internet & Software	\$144	100%	-\$0	\$15	\$0	\$129	\$143
45	46	Softbank Group Corp	Telecoms	\$142	64%	\$79	\$64	\$41	\$38	\$221
46	63	United Technologies Corp	Aerospace & Defence	\$142	94%	\$10	\$26	\$48	\$68	\$152
47	23	Abbvie Inc	Pharma	\$142	110%	-\$13	\$21	\$16	\$105	\$129
48	59	Kweichow Moutai Co Ltd	Spirits	\$141	84%	\$27	\$0	\$0	\$141	\$169
49	56	Adobe Systems Inc	Internet & Software	\$139	102%	-\$2	\$2	\$11	\$126	\$137
50	53	Taiwan Semiconductor	Technology & IT	\$136	66%	\$69	\$0	\$0	\$135	\$204
51	68	Ping An Insurance Group Co	Insurance	\$134	53%	\$119	\$8	\$0	\$125	\$253

Продовження дод. В

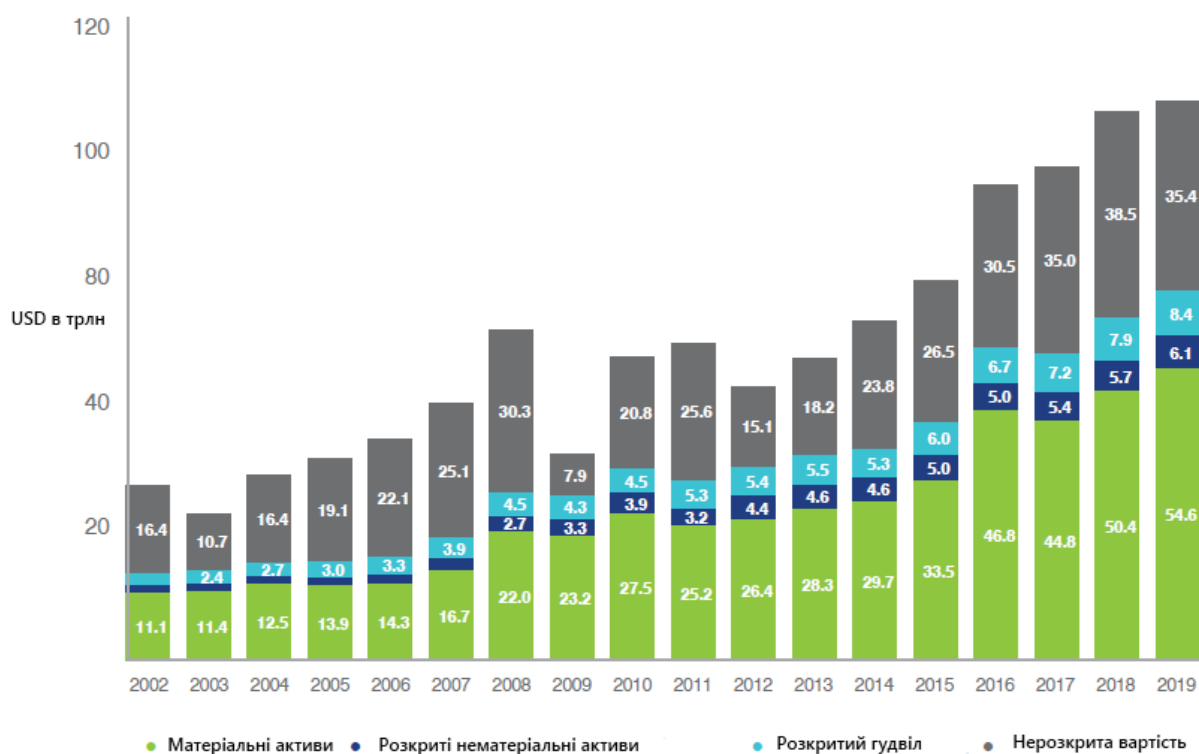
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
52	61	Astrazeneca Plc	Pharma	\$133	104%	-\$5	\$22	\$12	\$99	\$128
53	57	L'Oréal	Cosmetics & Personal Care	\$127	89%	\$16	\$4	\$11	\$113	\$144
54	90	CVS Health Corp	Retail	\$126	80%	\$32	\$37	\$79	\$11	\$158
55	36	General Electric Co	Engineering & Construction	\$126	85%	\$23	\$18	\$60	\$48	\$149
56	48	Glaxosmithkline Plc	Pharma	\$125	93%	\$10	\$22	\$7	\$95	\$135
57	58	Broadcom Inc	Technology & IT	\$122	88%	\$17	\$11	\$27	\$84	\$139
58	-	Starbucks Corp	Restaurants	\$121	102%	-\$3	\$1	\$4	\$116	\$118
59	49	Amgen Inc	Pharma	\$120	102%	-\$2	\$7	\$15	\$98	\$118
60	65	Deutsche Telekom AG	Telecoms	\$120	68%	\$58	\$60	\$14	\$46	\$178
61	74	Thermo Fisher Scientific Inc	Healthcare	\$119	95%	\$6	\$15	\$25	\$79	\$125
62	60	Honeywell International Inc	Technology & IT	\$118	96%	\$5	\$4	\$16	\$99	\$124
63	76	Salesforce.com Inc	Internet & Software	\$117	93%	\$9	\$1	\$7	\$109	\$125
64	67	Nike Inc	Apparel	\$114	92%	\$10	\$0	\$0	\$114	\$124
65	-	Sanofi	Pharma	\$113	91%	\$11	\$25	\$51	\$37	\$124
66	75	Accenture Plc	Technology & IT	\$113	90%	\$12	\$1	\$5	\$107	\$125
67	72	Lockheed Martin Corp	Aerospace & Defence	\$113	98%	\$2	\$3	\$11	\$98	\$115
68	86	Eli Lilly & Co	Pharma	\$110	92%	\$9	\$4	\$4	\$102	\$119
69	73	Novo Nordisk	Pharma	\$110	94%	\$7	\$1	\$0	\$109	\$117
70	-	Dell Technologies Inc	Technology & IT	\$109	125%	-\$22	\$28	\$40	\$41	\$87
71	88	Paypal Holdings Inc	Commercial Services	\$107	88%	\$14	\$1	\$6	\$100	\$122
72	-	Airbus SE	Aerospace & Defence	\$107	102%	-\$2	\$4	\$15	\$88	\$105
73	38	Exxon Mobil Corp	Oil & Gas	\$106	31%	\$238	\$0	\$0	\$106	\$344
74	-	American Tower Corp	Real Estate	\$106	109%	-\$9	\$11	\$6	\$89	\$97
75	70	Texas Instruments Inc	Technology & IT	\$106	95%	\$5	\$1	\$4	\$101	\$111
76	98	Danaher Corp	Healthcare	\$104	100%	\$0	\$12	\$26	\$67	\$105
77	77	Christian Dior Se	Apparel	\$104	78%	\$30	\$19	\$14	\$71	\$134
78	79	Diageo Plc	Spirits	\$103	91%	\$10	\$13	\$4	\$86	\$113

Продовження дод. В

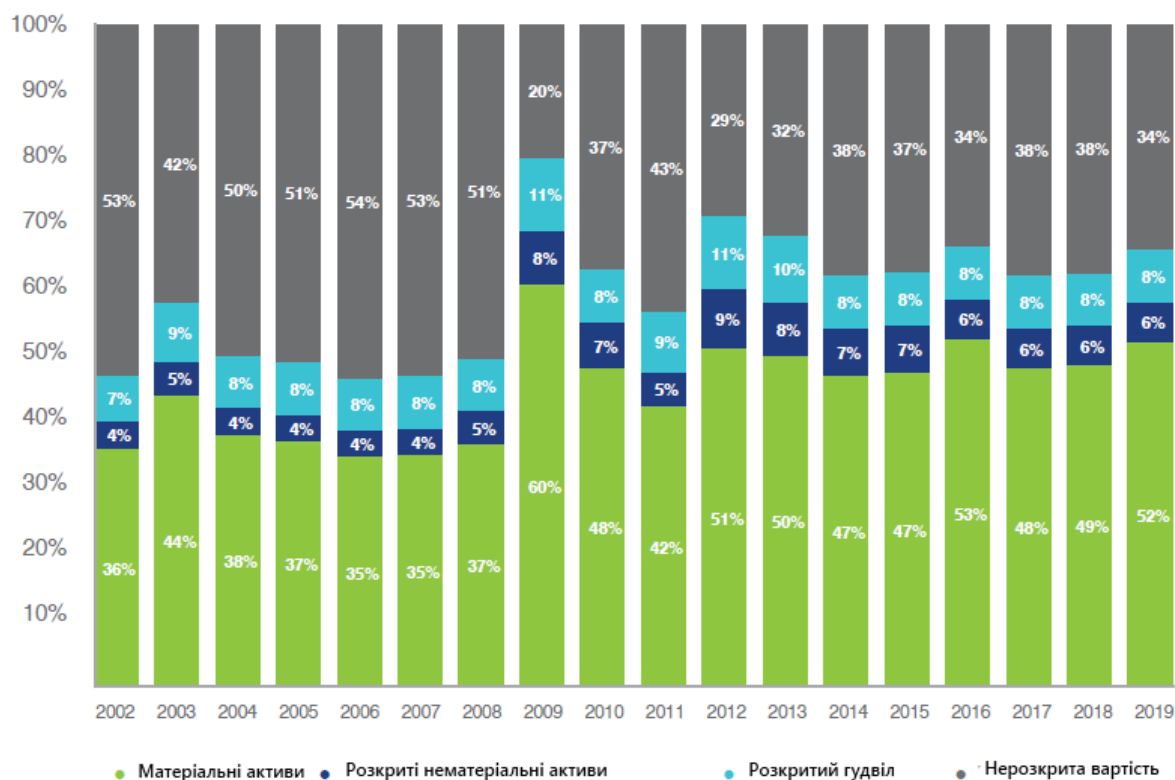
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
79	-	Costco Wholesale	Retail	\$101	86%	\$16	\$0	\$0	\$101	\$117
80	71	United Parcel Service	Logistics	\$100	84%	\$20	\$2	\$4	\$94	\$120
81	-	Cigna	Healthcare	\$100	105%	-\$5	\$39	\$45	\$16	\$95
82	89	Union Pacific Corp	Logistics	\$99	69%	\$44	\$0	\$0	\$99	\$144
83	55	3M Co	Engineering & Construction	\$97	90%	\$11	\$3	\$10	\$85	\$108
84	-	Linde	Chemicals	\$96	82%	\$21	\$16	\$27	\$53	\$117
85	85	Bayer AG	Pharma	\$93	91%	\$9	\$42	\$44	\$8	\$103
86	92	Tata Consultancy Services	Technology & IT	\$91	84%	\$18	\$0	\$1	\$91	\$109
87	66	Altria Group Inc	Tobacco	\$90	79%	\$24	\$12	\$5	\$73	\$115
88	-	Mondelez International Inc	Food	\$88	94%	\$6	\$18	\$21	\$49	\$94
89	-	Qualcomm	Technology & IT	\$88	102%	-\$2	\$3	\$6	\$78	\$86
90	-	Fidelity National Info Service	Internet & Software	\$86	101%	-\$0	\$5	\$14	\$67	\$86
91	51	Bank of America Corp	Banking	\$85	23%	\$282	\$2	\$69	\$15	\$367
92	80	Allergan Plc	Pharma	\$83	112%	-\$9	\$44	\$46	-\$7	\$74
93	97	Vinci SA	Engineering & Construction	\$82	88%	\$11	\$32	\$11	\$39	\$93
94	-	Becton Dickinson	Healthcare	\$82	99%	\$1	\$16	\$24	\$42	\$83
95	-	American Express	Banking	\$80	73%	\$30	\$0	\$3	\$77	\$110
96	-	Celgene	Pharma	\$80	104%	-\$3	\$16	\$8	\$56	\$77
97	69	Siemens AG	Engineering & Construction	\$80	71%	\$32	\$12	\$33	\$35	\$112
98	-	AIA	Insurance	\$79	60%	\$54	\$1	\$1	\$77	\$133
99	-	CME Group Inc	Stock Exchanges	\$79	95%	\$4	\$23	\$11	\$46	\$84
100	-	Reliance Industries Ltd	Oil & Gas	\$78	53%	\$70	\$16	\$1	\$61	\$148

Джерело: Глобальний моніторинг нематеріальних фінансів (GIFT™) - щорічний обзор нематеріальної вартості світу 2019 [414].

Глобальна вартість підприємства - абсолютний розподіл (USD в трлн)



Глобальна вартість підприємства - відносний розподіл (USD в трлн)



Джерело: Глобальний моніторинг нематеріальних фінансів (GIFT™) - щорічний обзор нематеріальної вартості світу 2019 [414].

**Підходи до визначення сутності НМА, викладені
в дисертаційних роботах вітчизняних науковців (1998–2018 рр.)**

№ з/п	Автор, рік захисту дисертації	Сутність нематеріальних активів
1	2	3
1	В. В. Сатовський (1998 р.) [273]	Необоротні довгострокові активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть приносити підприємству прибуток
2	Л. Л. Суль (2001р.) [163]	Необоротні довгострокові активи, які не мають матеріально-речовинної форми, але мають вартість і функціонально можуть приносити підприємству прибуток
3	І. А. Бігдан (2003 р.) [14]	Є одним із видів ресурсів підприємства, являють певні права та переваги, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід
4	Т. В. Польова (2006 р.) [232]	Законодавчо визнані необоротні активи підприємства у вигляді різних прав, що мають цільове призначення, реальну вартість та здатні приносити їхньому власникові (користувачеві) прибуток або іншу користь
5	С. В. Шульга (2006 р.) [327]	Подає за юридичними критеріями економіко-правове тлумачення нематеріальних активів. Нематеріальними активами визнано права, які виникають з ліцензійних, авторських та інших угод, а не самі ліцензії, програмні продукти, товарні знаки тощо. Права та інші нематеріальні активи можуть також виникати у підприємства за результатами укладання угод цивільно-правового характеру, якими є, зокрема, авторські угоди, угоди з виконання науково-дослідницьких робіт. Економічними критеріями зарахування об'єктів до нематеріальних активів є можливість їхньої ідентифікації, здатність приносити вигоду та довгостроковий (більше від року) характер використання на підприємстві
6	Н. М. Бразілій (2007 р.) [22]	Одним із видів ресурсів підприємства, які являють собою різні права і привілеї, в т. ч. отримані за рахунок інтелектуальної діяльності об'єкти інтелектуальної власності, що дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигід порівняно з конкурентами. Маючи нематеріальну природу, вони стають відчутні лише в процесі виробництва і

Продовження дод. Д

1	2	3
		реалізації продукції та тільки в поєднанні із засобами, предметами праці та робочою силою, оскільки саме в такій сукупності виявляється ефект від їхнього використання
7	І. І. Криштопа (2008 р.) [134]	Визначено нематеріальний актив як немонетарний актив, що не має матеріальної форми, як ресурс підприємства, контрольований ним у результаті минулих подій, що має матеріальний носій, підтверджений майновими правами, використання якого приведе до одержання очікуваних економічних вигід у майбутньому, може бути ідентифікований, достовірно оцінений і використовуватися терміном понад 12 місяців у різних видах діяльності суб'єкта господарювання
8	Ю. В. Писаренко (2009 р.) [225]	Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифікованими та утримуються підприємством для одержання майбутніх економічних вигід. Уточнено методичні підходи до сутності нематеріальних активів завдяки більш повному визначенню особливостей і характерних ознак цього виду активів
9	Т. М. Банасько (2010 р.) [8]	Нематеріальними активами в широкому розумінні визначено сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому
10	І. М. Лепетан (2010 р.) [162]	Це вартісно виражені немонетарні активи, об'єкти права власності, які є частиною інтелектуального капіталу підприємства, що створені самостійно або залучені зі сторони та здатні приносити економічну вигоду
11	О. В. Вакун (2013 р.) [31]	У широкому розумінні це сукупність усіх невідчутних активів (у т. ч. інтелектуальний капітал і нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їхнього визнання активами згідно з національними П(С)БО
12	М. В. Плекан (2013 р.) [227]	Узагальнено три основних підходи до визначення поняття нематеріальних активів: економічний, юридичний та обліковий (економічний ресурс і капітал, об'єкт права, активи)

Продовження дод. Д

1	2	3
13	В. С. Шелест (2014 р.) [325]	Сукупність підтверджених документально виключних і невиключних майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності, прав користування об'єктами права власності та специфічних прав, що дозволяють ідентифікувати немонетарні активи та здатні приносити майбутні економічні вигоди
14	І. Є. Старко (2015 р.) [290]	Особливий вид активу, який матеріально невиражений, може бути ідентифікований й оцінений, інноваційний за характером, генерує економічні блага для підприємства, впливає на його фінансово-економічний потенціал і ринкову вартість та має тривалий термін корисного використання
15	В. М. Диба (2017 р.) [72]	Це ресурси нематеріального походження, що забезпечують економічному суб'єкту здатність вдосконалювати якість своєї продукції (послуг), систем їхнього відтворення та збуту, чим посилюються конкурентні переваги суб'єкта на ринку
16	Ю. А. Гороховець (2018 р.) [54]	Це невідчутні ресурси, одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності, для яких характерні відсутність фізичного зносу та високий ризик морального зносу, низький рівень ліквідності, а їхню загальну вартість на підприємстві можна розраховувати на основі застосування неадитивних підходів

Джерело: складено автором на основі праць [8; 14; 22; 31; 54; 72; 134; 162; 163; 225; 227; 232; 273; 290; 325; 327].

Додаток Е

Кореспонденції рахунків з обліку поточних НМА

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Розділ 1. Облік надходження поточних НМА			
1	Придбано поточні НМА з послідуною оплатою: - отримано від постачальників - платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ	29 «Поточні нематеріальні активи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальниками	29 «Поточні нематеріальні активи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Придбано поточні НМА у випадку здійснення попередньої оплати: - здійснено авансовий платіж за поточні НМА	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64 «Розрахунки за податками й платежами»	644 «Податковий кредит»
	- отримано поточні НМА від постачальників - платників податку на додану вартість за вартістю без ПДВ	29 «Поточні нематеріальні активи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	- визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Проведено закриття рахунків обліку розрахунків з постачальниками за сплаченими та отриманими поточними НМА	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
3	Облік нематеріальних активів, створених господарським способом: Вартість матеріалів, використаних для створення об'єкта нематеріальних активів	29 «Поточні нематеріальні активи»	20 «Виробничі запаси»
	Заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта нематеріальних активів	29 «Поточні нематеріальні активи»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	Відрахування на соціальні заходи	29 «Поточні нематеріальні активи»	65 «Розрахунки за страхуванням»

Продовження дод. Е

1	2	3	4
	Інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів	29 «Поточні нематеріальні активи»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Оприбутковано поточні НМА, отримані у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування	29 «Поточні нематеріальні активи»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
5	Оприбутковано безоплатно отримані поточні НМА	29 «Поточні нематеріальні активи»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
6	Оприбутковано поточні НМА отримані від учасника (засновника) підприємства	29 «Поточні нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
7	Зараховано до складу первісної вартості поточних НМА: мито, суми непрямих податків, інші витрати пов'язані з придбанням поточних НМА	29 «Поточні нематеріальні активи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 65 «Розрахунки за страхуванням»
8	Оприбутковано поточні НМА, раніше не враховані на балансі, а також надлишки поточних НМА, виявлених при інвентаризації	29 «Поточні нематеріальні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
9	Виявлено нестачі і псування поточних НМА при прийманні вантажу з вини постачальника або транспортної організації	374 «Розрахунки за претензіями»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Розділ 2. Облік вибуття поточних НМА			
10	Реалізовано (продано) поточні НМА: - списано собівартість реалізованих поточних НМА	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів і поточних нематеріальних активів»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- отримано дохід від реалізації поточних НМА	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Продовження дод. Е

1	2	3	4
	- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками» (за умови відстрочки платежу), 643 «Податкові зобов'язання» (за умови попередньої оплати)
11	Використано поточні НМА для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів (пускові витрати)	39 «Витрати майбутніх періодів»	29 «Поточні нематеріальні активи»
12	Виявлено нестачі та втрати від псування поточних НМА в результаті інвентаризації	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- одночасно зарахована на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестачі та втрат від псування поточних НМА до прийняття рішення про конкретних винуватців	На позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюється запис про збільшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування поточних НМА	
13	Визнано дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестач та втрат від псування поточних НМА	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
	- нарахована сума податків та платежів за операцією	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
	- одночасно списані з позабалансового рахунку суми нестач та втрат від псування поточних НМА, що належать до відшкодування винуватцями	На позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» здійснюється запис про зменшення сум невідшкодованих нестач і втрат від псування поточних НМА	

Продовження дод. Е

1	2	3	4
14	Передано поточні НМА як внесок до статутного капіталу іншого підприємства: - собівартість фінансової інвестиції, що вказана у статутних документах	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
	- списано собівартість переданих поточних НМА	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів і поточних нематеріальних активів»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- визнано дохід від реалізації переданих поточних НМА	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
	- нарахована сума податкового зобов'язання ПДВ за операцією	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
	- проведено закриття рахунків	68 «Розрахунки за іншими операціями»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
15	Безоплатно передані поточні НМА	949 «Інші витрати операційної діяльності»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- нарахована сума податкового зобов'язання ПДВ за операцією	949 «Інші витрати операційної діяльності»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
16	Витрачено поточні НМА для:		
	- загальновиробничих потреб підприємства	91 «Загальновиробничі витрати»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- загальногосподарських потреб підприємства	92 «Адміністративні витрати»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	29 «Поточні нематеріальні активи»
	- виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	29 «Поточні нематеріальні активи»

Джерело: складено автором на основі нормативних документів [106; 180; 181; 226].

Додаток Ж

Центри відповідальності підприємства харчової промисловості

№ з/п	ЦВ	Структурні підрозділи ЦВ
1	2	3
1.	Апарат управління	1.1. Керівництво (голова правління, директор, заступники директора) 1.2. Фінансовий відділ 1.3. Планово-економічний відділ 1.4. Бухгалтерія: 1.4.1. Відділ фінансового обліку і податкових розрахунків 1.4.2. Відділ управлінського обліку
2.	Комерційний відділ	2.1. Відділ постачання 2.2. Відділ маркетингу 2.3. Відділ збуту
3.	Відділ кадрів і управління персоналом	3.1. Відділ кадрів 3.2. Відділ управління персоналом
4.	Юридичний відділ	
5.	Відділ соціальної роботи	
6.	Відділ виробництва і контролю якості продукції	6.1. Виробничий відділ (технологічний) 6.2. Відділ контролю якості продукції
7.	Відділ екологічної безпеки	
8.	Виробничі цехи і відділ пакування	8.1. Виробничий цех 1 8.2. Виробничий цех 2 8.3. Відділ пакування і маркування
9.	Складське господарство	9.1. Матеріальний склад 9.2. Виробничий склад 9.3. Склад готової продукції (збутовий)
10.	Допоміжні господарства	10.1. Ремонтно-механічний цех 10.2. Енергетичне господарство 10.3. Транспортний відділ
11.	Служба безпеки	11.1. Відділ охорони і режиму 11.2. Відділ, що займається обробкою секретної документації, кіберзахистом 8.3. Відділ, що контролює зовнішню діяльність компанії 8.4. Інженерно-технічна група

Джерело: сформовано автором.

Звіт про НМА та гудвіл за ЦВ «Апарат управління»

Групи нематеріальних активів / № субрахунка	Назва / № аналітичного рахунка	Код рядка	Залишок на початок періоду		Затвержені бюджетом витрати на придбання НМА	Надійшло за період	Відхилення від затверженого бюджету		Доходи від відновлення корисності	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за період		Нараховано амортизації за період	Втрати від зменшення корисності за період	Інші зміни за період		Залишок на кінець періоду	
			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			«↕»	«↔»		первісної (переоціненої) вартості	накопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			первісної (переоціненої) вартості	накопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація
Ф	У	ф	ф	ф	У	Ф	у	у	Ф*	ф	Ф	ф	Ф	ф	ф	ф	ф	ф	ф
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Права користування природними ресурсами / 121	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища / 121.1; право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище / 121.2	010																	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Права користування майном / 122	Право користування земельною ділянкою / 122.1; право користування будівлею / 122.2; право на оренду приміщень / 122.3	020																	
Права на комерційні позначення / 123	право на торговельні марки (знаки для товарів і послуг) / 123.1; право на комерційні (фірмові) найменування / 123.2	030																	
Права на об'єкти промислової власності / 124	Право на винаходи, корисні моделі / 124. 1; право на промислові зразки / 124. 2; право на сорти рослин, породи тварин / 124.3; право на компонування (топографії) інтегральних мікросхем / 124.4; право на комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції / 124.5	040																	
Авторське право та суміжні з ним права / 125	Право на літературні, художні, музичні твори / 125.1; право на компіляції даних (бази даних) / 125.2; право на виконання, фонограми, відеограми / 125.3; право на передачі (програми) організацій мовлення / 125.4	050																	
Програмне забезпечення / 126	Комп'ютерні програми / 126.1; програмні прошивки для програмних пристроїв / 126.2	060																	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Інші нематеріальні активи / 127	Право на здійснення діяльності / 127.1; право на використання економічних та інших привілеїв / 127.2	070																	
Разом		080																	
Гудвіл при придбанні / 191 Гудвіл при приватизації (корпорації) / 193		090																	
Внутрішній гудвіл / 192	інтелектуальні активи (за видами) / 192.1 – 192.7	095																	

Умовні позначення:

ф – графа відображається у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;

ф* – графу пропонується додати у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;

у – графа відображає показники необхідні для потреб управлінського обліку.

Джерело: удосконалено автором на основі ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

**Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати
дисертації:**

Монографі

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: ДІАЙП, 2013. С. 125–126. (0,16 д. а.).

26. Ясишена В. В., Ткачук М. Ю. Проблеми впровадження управлінського обліку на українських підприємствах. *Гео економічні 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 методику 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.).

Додаток К

Відомості про апробацію результатів дисертації

№ з/п	Назви конференція, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1	2	3	4	5
1	Всеукраїнська науково-практична конференція з міжнародною участю «Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах»	Вінниця	9 квітня 2013 р.	заочна
2	III Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління»	Судак	24–28 травня 2013 р.	заочна
3	Міжнародна науково-практична конференція «Гео економічні проблеми міжнародних відносин: оцінки, прогнози, сценарії»	Київ	15-16 листопада 2013 р.	заочна
4	Всеукраїнська науково-практична конференція «Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності»	Вінниця	9 квітня 2014 р.	заочна
5	Міжнародна науково-практична конференція «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку»	Чернігів	30 листопада 2016 р.	очна
6	Всеукраїнська науково-практична конференція «Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів»	Вінниця	20 квітня 2017 р.	очна

1	2	3	4	5
7	Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»	Тернопіль	20 листопада 2017 р.	заочна
8	Всеукраїнська науково-практична конференція «Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства»	Вінниця	18 квітня 2018 р.	очна
9	Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	Тернопіль	31 травня – 1 червня 2018 р.	заочна
10	II Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку»	Кам'янець-Подільський	23 листопада 2018 р.	очна
11	IV Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»	Тернопіль	28 грудня 2018 р.	очна
12	II Всеукраїнська науково-практична конференція «Економічний розвиток України в контексті впровадження прогресивних інформаційних технологій та систем управління»	Київ	25 лютого 2019 р.	очна
13	Всеукраїнська науково-практична конференція «Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій»	Вінниця	17 квітня 2019 р.	очна

1	2	3	4	5
14	Всеукраїнська науково-практична конференція здобувачів вищої освіти та молодих вчених «Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку»	Рівне	17 квітня 2019 р.	заочна
15	II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу»	Харків	18 квітня 2019 р.	заочна
16	II Міжнародна науково-практична конференція «Економіка та управління в XXI ст.: виклики та перспективи розвитку»	Умань	30-31 травня 2019 р.	очна
17	Міжнародна науково-практична конференція «Теорія та практика управління розвитком економіки»	Київ	10 жовтня 2019 р.	очна
18	IV Міжнародна науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»	Львів	24–26 жовтня 2019 р.	очна
19	Національна науково-практична конференція «Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи»	Тернопіль	7 листопада 2019 р.	очна
20	International Symposium. Experience. Knowledge: Contemporary Challenges. 5 th Edition. «Innovative economic-social Approaches in the Knowledge Society»	Bucharest	12th–13th December 2019	заочна

1	2	3	4	5
21	II Міжнародна науково-практична конференція «Наука, суспільство, освіта: актуальні проблеми та перспективи розвитку»	Харків	20–21 січня 2020 р.	очна
22	Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0»	Рівне	26–27 березня 2020 р.	очна
23	Міжнародна науково-практична конференція «Перспективи розвитку фінансово-економічного простору України»	Вінниця	8–9 квітня 2020 р.	очна
24	Міжнародна науково-практична конференція «Теорія та практика менеджменту»	Луцьк	13 травня 2020 р.	заочна
25	VI Міжнародна науково-практична конференція «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	Тернопіль	22 травня 2020 р.	очна



ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ І
АУДИТОРІВ УКРАЇНИ
UKRAINIAN FEDERATION OF PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS AND AUDITORS



Full Member

№ 135 від 16.09 2019 р.

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03

Тернопільський національний економічний університет

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Ясишеної Валентини Валеріївни
на тему «Методологія і організація обліку нематеріальних активів»

Видана Ясишеній Валентині Валеріївни про те, що її пропозиції за результатами дисертаційної роботи «Методологія і організація обліку нематеріальних активів» є актуальними та мають практичне значення.

Зокрема, заслуговують на увагу рекомендації автора 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 є пропозиції здобувача щодо удосконалення синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів і гудвілу з внесенням відповідних уточнень у фінансову звітність. Взятими до уваги Міністерством фінансів України можуть бути рекомендації В.В. Ясишеної щодо уточнення нормативної і законодавчої бази нематеріальних активів.

Обґрунтовано, що Звіт про управління необхідно вважати інформаційним доповненням до фінансової звітності. В звіті про управління запропоновано розкривати інформацію про нематеріальні активи і за наявності про гудвіл (внутрішній гудвіл), а також наводити інформацію направлену на розвиток інтелектуального капіталу.

Наукові та практичні результати дисертаційного дослідження можуть бути використані в практичній діяльності бухгалтерських служб вітчизняних підприємств і в аудиторській практиці.

Довідка надана на пред'явлення за місцем захисту дисертації Ясишеної В.В. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Президент Федерації Професійних
Бухгалтерів та Аудиторів України

Кричун П. М.

01001, Київ, а/с В-121 ФПБАУ
Тел.: (+38044) 586-40-82
Тел./Факс: (+38044) 586-40-81
E-mail: v.legka@ufpaa.org
www.ufpaa.org



УКРАЇНЬКА АСОЦІАЦІЯ СЕРТИФІКОВАНИХ
БУХГАЛТЕРІВ І АУДИТОРІВ

Вих. 22/11/19-1

Від 22 листопада 2019 р.

01014, м. Київ, вул. Звіринська, буд. 63

+38 (044) 23 22 570

+38 (067) 818 80 01

E-mail: office@uacaa.org

www.uacaa.org

Спеціалізований вченій раді Д 58.082.03

Тернопільський національний економічний університет

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Ясишеної Валентини Валеріївни

на тему «Методологія і організація обліку нематеріальних активів»

Видана Ясишеної Валентині Валеріївни про те, що наукові та практичні результати, викладені в дисертаційній роботі «Методологія і організація обліку нематеріальних активів», можуть бути враховані в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Заслужують на увагу рекомендації автора щодо удосконалення планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт суб'єктів державного сектору. Запропоновані заходи щодо удосконалення нормативної бази сприятимуть узгодженню понятійно-категорійного апарату, його відповідності чинному законодавству, що дозволить усунути непорозуміння при перевірках Державної аудиторської служби України, сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень. Вони дозволять покращити роботу з зовнішніми інвесторами, що сприятиме розвитку і застосуванню у бюджетних установах нових наукомістких та інформаційно-інтелектуальних технологій, які носять нематеріальний характер.

Мають практичне значення удосконалені Ясишеною В.В. організаційні положення обліку нематеріальних активів, зокрема щодо встановлення головних складових облікової політики нематеріальних активів і її ключових завдань, які є основою для виокремлення і систематизації елементів облікової політики в частині нематеріальних активів і розкриття їх захисту.

Зазначені в дисертації розробки спрямовані на забезпечення достовірного ведення фінансового та управлінського обліку і здійснення податкових розрахунків для формування об'єктивних показників у фінансовій, управлінській і податковій звітності. Вони сприятимуть удосконаленню прогнозування, планування, контролю, захисту нематеріальних активів, аналізу діяльності підприємства загалом і покращенню інноваційного розвитку вітчизняних підприємств.

Довідка надана на пред'явлення за місцем захисту дисертації Ясишеної В.В. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Президент УАСБА



Канигін С. Л.



УКРАЇНА

Вінницька обласна державна адміністрація

**ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ,
ЕКОЛОГІЇ ТА ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ**

 вул. Соборна, 15-а, м. Вінниця, 21100 Тел. (0432) 67-08-20, факс 67-08-39
 email: upr_agro@vin.gov.ua Код ЄДРПОУ 41450233

на №

Від

18.06.2020 № 04-01-27/4160

Довідка

про впровадження в практичну діяльність підприємств у сфері виробництва продуктів харчування результатів дисертаційного дослідження доцента, кандидата економічних наук Ясишеної Валентини Валеріївни на тему «Методологія і організація обліку нематеріальних активів»

Наукові дослідження Ясишеної Валентини Валеріївни мають суттєве значення для розвитку підприємств, що займаються виробництвом продуктів харчування. Зокрема, йдеться про впровадження у практичну діяльність підприємств-виробників продуктів харчування напрацювань Ясишеної В.В. щодо поліпшення організаційно-методичних аспектів фінансового обліку нематеріальних активів. Заслужують на увагу запропоновані пропозиції щодо методичних і організаційних аспектів обліково-аналітичного забезпечення системи управління нематеріальними активами через окреслення зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на діяльність харчових підприємств, а також через виокремлення аналітичних рахунків в системі управлінського обліку, що пов'язана з організаційною структурою харчових підприємств.

Довідка надана на пред'явлення за місцем захисту дисертації Ясишеної В.В. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Директор департаменту



Микола ТКАЧУК



№ 123

від «04» лютого 2020 р.

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукових досліджень кандидата економічних наук, доцента Ясишеної Валентини Валеріївни на тему: «Методологія і організація обліку нематеріальних активів»

Цією довідкою підтверджуємо, що пропозиції кандидата економічних наук, доцента Ясишеної Валентини Валеріївни щодо поліпшення підходів систематизації зовнішніх і внутрішніх нормативних документів за відповідними рівнями законодавчого та нормативного регулювання з метою удосконалення обліку нематеріальних активів під час діяльності підприємства, а також обґрунтування проблемних питань і накреслення шляхів їх вирішення стосовно оцінки і переоцінки цих активів, вибору напрямів амортизаційної політики в частині нематеріальних активів, впроваджуються у практичну діяльність нашого підприємства.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Генеральний директор

Головний бухгалтер



Чепернатий Є.В.

Яловица І.О.

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«КОНЦЕРН ХЛІБПРОМ»

вул. Хлібна, 2, Львів, 79035, Україна
тел. +38 (032) 297 72 70
ел. пошта: info@hlibprom.com.ua



PRIVATE JOINT STOCK COMPANY
«CONCERN HLIBPROM»

2, Hlibna St., Lviv, 79035, Ukraine
tel. +38 (032) 297 72 70
e-mail: info@hlibprom.com.ua

www.hlibprom.com.ua

Довідка

№ 03/20 від 09.03.2020 р.

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
здобувача наукового ступеня доктора економічних наук
Ясишеної Валентини Валеріївни**

Довідка видана Ясишеній Валентині Валеріївні, докторанту Тернопільського національного економічного університету про те, що її пропозиції з виокремлення класифікаційних ознак нематеріальних активів за їх відповідними видами можуть бути використані для бухгалтерського, управлінського обліку і аналітичних потреб підприємства, що сприятиме покращенню процесів ідентифікації, визнання, оцінки нематеріальних активів, встановлення їх життєвого циклу, здійснення контролю і управління ними, визначення економічної вигоди від їх використання для підприємства.

У практичній діяльності ПрАТ «Концерн Хлібпром» використано рекомендації щодо виокремлення окремого субрахунку 126 «Програмне забезпечення» для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин), а також впроваджено використання деяких субрахунків і аналітичних рахунків в частині обліку інтелектуальних активів.

Довідка видана для пред'явлення до спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Генеральний Директор

Головний бухгалтер



Аверченко В.А

Боянюк І.Б

Додаток Л.5



Приватне акціонерне товариство «Тера»
 м.Тернопіль, вул. Пирогова, 11, тел./факс (0352) 25.57.11,
 e-mail: terazbut@gmail.com, www.tera.ua
 Інд. № 003756919184, св. № 100329530, код ЄДРПОУ 00375697

№ 3974/від 23.04.2020р.

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03

Тернопільського національного

економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів науково-дослідницької роботи

Ясишеної Валентини Валеріївни на тему: «Методологія і організація обліку нематеріальних активів»

Даною довідкою підтверджуємо, що результати науково-дослідницької роботи кандидата економічних наук, доцента Ясишеної Валентини Валеріївни впроваджуються у практичну діяльність нашого підприємства.

Особливої уваги заслуговують запропоновані автором розробки щодо впровадження управлінського обліку нематеріальних активів на підприємствах харчової промисловості, що ґрунтуються 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. Запропонований підхід дозволить підвищити рівень обліково-аналітичного забезпечення системи обліку, що покращить ефективність використання цих активів та дозволить управляти вартістю підприємства під час його поточної діяльності.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Директор ПрАТ «Тера»



Мамай О. В.

Головний бухгалтер ПрАТ «Тера»

Жукова І. Й.



Приватне акціонерне товариство

Чернівецький олійно-жировий комбінат

58007, Україна, м. Чернівці, вул. Ярослава Мудрого, 17
Код ЄДРПОУ 00373959

IBAN UA54 380805 0000 0000 2600 0571 656 в АТ "РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ";
IBAN UA69 300528 0000 0260 0745 5039 513 в АТ "ОТП Банк";
Інд. податковий № 003739524126

Телефон/факс (0372)55-26-51;
e-mail: secretar_chojk@VIOIL.COM

№ 117 від 12 травня 2020 року

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

**про результати впровадження наукових досліджень
Ясишеної Валентини Валеріївни за темою дисертаційної роботи: «Методологія і
організація обліку нематеріальних активів»**

У практичній діяльності ПрАТ «Чернівецький олійно-жировий комбінат» використано методичні розробки та практичні рекомендації здобувача наукового ступеня, що були сформовані у результаті наукових досліджень В.В. Ясишеної, а саме:

- пропозиції та науково-методичні рекомендації щодо виокремлення зовнішніх і внутрішніх факторів, з урахуванням специфіки харчових підприємств, які впливають на внутрішній гудвіл. Це дозволяє врахувати і вчасно передбачати негативні фактори впливу для правильного прийняття управлінських рішень, а також глибше вивчити закономірності, що будуть сприяти зростанню вартості підприємства;

- розроблені рекомендації щодо відображення внутрішнього гудвілу в управлінському обліку підприємства з введення відповідних аналітичних рахунків, які в сукупності будуть визначати його вартість. Ведення поточного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дозволить скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю.

- пропозиції щодо необхідності капіталізації внутрішньогенерованих нематеріальних активів шляхом проведення постійної роботи по переведенню об'єктів, що входять до внутрішнього гудвілу з управлінського обліку в систему фінансового (бухгалтерського) обліку.

Довідка видана для пред'явлення до спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Голова правління

Головний бухгалтер



Чухно О.В.

Ступницька О.В.



ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«ВІННИЦЬКИЙ ОЛІЙНОЖИРОВИЙ КОМБІНАТ»

вул. Немирівське шосе, 26, м. Вінниця, 21034; тел. (0432) 27-46-26, факс: 65-54-00,
Офіційна веб-сторінка: <http://vmzhk.vioil.com/index.htm>; e-mail: vmjk@vioil.com, vmjk@vprk.com;
Код в ЄДРЮОФОПтаГ ФУ: 00373758; р/р № UA18300465000000260033011935 в АТ «Ошадбанк».

Вих. № 352/07
виг. 17.07 2020 року

Довідка

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Ясишеної Валентини Валеріївни на тему: «Методологія та організація
обліку нематеріальних активів»**

З матеріалами дисертаційного дослідження Ясишеної В.В. на тему: «Методологія та організація обліку нематеріальних активів» ознайомлені працівники апарату управління ПрАТ «Вінницький ОЖК».

У практику роботи підприємства впроваджено пропозиції щодо формування облікової політики підприємства за відповідними її складовими в частині нематеріальних активів, а саме: бухгалтерський (фінансовий) облік; управлінський облік; ведення податкових розрахунків; контроль і захист, а також щодо виокремлення та систематизації основних елементів облікової політики нематеріальних активів. Реалізація запропонованих складових облікової політики підприємства з виокремленням основних її елементів в частині нематеріальних активів сприятиме покращенню ефективності управління ними, що якісно вплине на визначення вартості підприємства.

Довідка видана для пред'явлення до спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Голова правління ПрАТ «Вінницький ОЖК»

Чаленко Д.А.

Головний бухгалтер



Зоря І.О.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 475051;
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Проректор з науково-педагогічної роботи
Тернопільського національного економічного університету,
доц. Шинкарик М.І.

2020 р.

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження Ясишеної Валентини Валеріївни на тему: «Методологія та організація обліку нематеріальних активів» в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету

Результати наукового дослідження, отримані докторантом ТНЕУ, кандидатом економічних наук, доцентом В.В. Ясишеною впроваджені в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету. Науково-методичні результати дослідження використовуються під час підготовки та проведення лекцій, практичних занять з дисциплін «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Облік в галузях економіки», «Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін» де розглядаються проблемні питання, що стосуються теми наукових досліджень докторанта. Результати науково-дослідницької роботи використовуються в процесі написання магістерських робіт з обліку і оподаткування, при підготовці навчальних та навчально-методичних праць з облікових дисциплін.

Висновки і пропозиції, запропоновані В.В. Ясишеною, дозволять удосконалити теорію та методологію наукових досліджень і методику викладання облікових дисциплін та сприятимуть покращенню підготовки фахівців з обліку і оподаткування.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

В.о. завідувача кафедри обліку
і оподаткування

Н.В. Починок

TNEU

№ 126-26/772 від 23.06.2020

