

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ

БОРИНСЬКИЙ Євгеній Сергійович

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та статистики
Федоришина Лідія Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра аналізу
та статистики

Затверджую

зав. кафедри _____

«___» _____ 20 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУСтудент(у/ці) Боринський Євген Сергійович

на тему:

«Облік та аналіз нематеріальних активів підприємств»

затверджена Наказом від «10» листопада 2017 р., № 261 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
РОЗДІЛ 2	ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
РОЗДІЛ 3	АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «__» грудня 2018 р.

Завдання видав

керівник «19» березня 2018 р.

Підпис _____

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	10
1.1. Гносеологічні аспекти нематеріальних активів	10
1.2. Класифікація нематеріальних активів для цілей управління інноваційним розвитком підприємств	19
1.3. Конвергенція міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання обліку і оцінки нематеріальних активів	29
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	42
2.1. Фінансовий, управлінський та податковий облік нематеріальних активів	42
2.2. Відображення в фінансовій, податковій та статистичній звітності інформації про нематеріальні активи	56
2.3. Шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів	60
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	74
3.1. Організаційно-методичні аспекти аналізу нематеріальних активів	74
3.2. Аналіз нематеріальних активів в ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України	77
3.3. Шляхи вдосконалення аналізу нематеріальних активів	96
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	104
ДОДАТКИ	118

ВСТУП

Актуальність теми. Динамічні зміни зовнішнього середовища, зумовлені насамперед пришвидшеним розвитком науково-технічного прогресу, спонукають підприємства до підвищення інноваційної активності. Неодмінною умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій є формування інноваційної стратегії їх розвитку, пріоритетне місце в якій відводиться об'єктам права інтелектуальної власності, що визнаються нематеріальними активами. Якість обліково-аналітичної інформації про нематеріальні активи підприємства забезпечує підвищення ринкової капіталізації суб'єкта господарювання, його інвестиційної привабливості та загальної ефективності управління підприємством.

На сучасному етапі свого розвитку традиційні системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу нематеріальних активів не забезпечують надання інформації у всіх тих аналітичних розрізах, які необхідні для прийняття управлінських рішень. Тому дослідження проблем бухгалтерського відображення, оцінки та економічного аналізу нематеріальних активів, як основного рушійного фактору виробництва, стає пріоритетним науково-практичним завданням, що вимагає невідкладного вирішення.

Вагомий внесок у розвиток бухгалтерського відображення, оцінки та економічного аналізу нематеріальних активів зробили такі вітчизняні вчені, як: І.А. Бігдан, М.І. Бондар, Л.В. Бражна, Н.М. Бразілій, О.Б. Бутнік-Сіверський, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, В.В. Євдокимов, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, Л.М. Кіндрацька, О.О. Кононенко, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, І.Д. Лазаришина, С.Ф. Легенчук, Л.Г. Ловінська, Л.І. Лук'яненко, Є.В. Мних, О.А. Петрик, Ю.В. Писаренко, І.Т. Райковська, С.В. Свірко, О.В. Сизоненко, В.В. Сопко, С.В. Шульга, М.Г. Чумаченко, І.Й. Яремко, С.О. Яремчук та інші.

Дослідженню теоретичних і методологічних аспектів обліку та аналізу нематеріальних активів присвячені праці таких відомих зарубіжних вчених, як: Х.А. Андерсен, Е. Брукінг, М.Ф. Ван Бреда, Л. Едвінссон, В.П. Качалін, А.М. Козирєв, Б. Лев, Б.Є. Нідлз, К.Е. Свейбі, Дж.Р. Хітчнер, Е.С. Хендріксен,

А.Д. Шеремет та інших.

Відаючи належне плідній праці вітчизняних і зарубіжних вчених та визнаючи значимість здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні проблеми бухгалтерського обліку та аналізу нематеріальних активів потребують доопрацювань. Зокрема, до таких питань належать: уточнення підходів до трактування сутності нематеріальних активів та їхньої класифікації; удосконалення документального оформлення операцій з нематеріальними активами в системі обліку; подальший розвиток методики оцінки нематеріальних активів; узгодження методики бухгалтерського обліку операцій з надходження, руху та вибуття нематеріальних активів з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО); подальша розбудова методики економічного аналізу ефективності використання нематеріальних активів; розробка організаційно-методичних положень процедури відображення та розподілу витрат, понесених при отриманні охоронних документів на об'єкти права промислової власності (патентів на винаходи, корисні моделі, промислові зразки та свідоцтв на знаки для товарів і послуг), що визнаються нематеріальними активами.

Необхідність подальшого розвитку теоретичних засад, удосконалення організаційних і методичних положень бухгалтерського обліку та аналізу нематеріальних активів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду в контексті розбудови ефективного обліково-аналітичного управління вказаним об'єктом, зумовили вибір теми дипломної роботи й підтверджують її актуальність.

У межах зазначених досліджень магістрантом обґрунтовано внесені ним пропозиції щодо вдосконалення обліку та аналізу нематеріальних активів, запропоновано способи їх практичного застосування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку і впровадження запропонованих рекомендацій, пропозицій в практику на підприємствах харчової промисловості.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розроблення науково-практичних рекомендацій,

спрямованих на вдосконалення методики і організації обліку та економічного аналізу нематеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах України.

Відповідно до поставленої мети у роботі передбачено виконання комплексу взаємопов'язаних завдань, зокрема:

- розкрити та розвинути підходи до обґрунтування сутності та характеристики нематеріальних активів як рушійного фактору виробництва в умовах сучасного етапу розвитку економіки, а також удосконалити класифікацію нематеріальних активів із урахуванням нових аналітичних розрізів, для поглиблення якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- розробити порядок розподілу понесених витрат при проходженні процедури отримання охоронних документів на об'єкти права інтелектуальної власності, що визнаються нематеріальними активами;
- уточнити механізм оцінки нематеріальних активів залежно від їх видів та особливостей документального оформлення;
- розширити систему документального забезпечення операцій з нематеріальними активами для організації ефективного процесу управління;
- удосконалити організаційно-методичні підходи до аналітичного і синтетичного обліку операцій з нематеріальними активами, враховуючи специфіку їхнього надходження та використання і розкриття інформації у звітності підприємств;
- виявити і обґрунтувати напрями вдосконалення нарахування амортизації нематеріальних активів на підприємстві;
- поглибити існуючу методику аналізу використання нематеріальних активів з урахуванням застосування стратегії інноваційного розвитку суб'єктами господарювання в умовах глобалізаційних викликів;
- розробити інструментарій аналізу використання нематеріальних активів для пошуку перспектив активізації інноваційних процесів в основній операційній діяльності суб'єктами господарювання;
- обґрунтувати доцільність удосконалення системи аналітичного забезпечення прийняття рішень для формування патентної політики суб'єктів

господарювання.

Об'єктом дослідження виступає процес надходження, використання та вибуття нематеріальних активів в господарській діяльності підприємств харчової промисловості України.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційно-методичні та практичні положення формування обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами.

Методи дослідження. В процесі дослідження застосовувалися спеціальні та загальнонаукові методи пізнання. Методологічною та теоретичною основами дисертаційної роботи є діалектичний метод пізнання економічних процесів. В процесі дослідження було використано наступні методи: причинно-наслідкового зв'язку, історичний та логічний – для визначення нематеріальних активів у системі об'єктів бухгалтерського обліку; семантичного аналізу – для удосконалення теоретичних положень організації обліку нематеріальних активів та уточнення понятійного апарату; теоретичного узагальнення та порівняння – для удосконалення класифікаційних ознак, при відображенні в обліку об'єктів права інтелектуальної власності, що визнаються нематеріальними активами; аналізу та синтезу, індукції та дедукції – для визначення стану та перспектив розвитку процесів надходження та використання нематеріальних активів в бухгалтерському обліку; формалізації – для структурного обґрунтування процесу оцінки нематеріальних активів; графічний – для наочного представлення статистичних даних; статистичного дослідження, техніко-економічного аналізу – для оцінки динаміки використання нематеріальних активів на підприємствах харчової промисловості та потенціалу таких підприємств на вітчизняному ринку.

Інформаційною базою магістерської роботи є інформаційно-аналітичні матеріали та науково-методичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених, спеціальна періодична література з питань обліку та аналізу нематеріальних активів, нормативно-правові акти України, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні та національні стандарти оцінки, звітність підприємства ДП ДГ «Артеміда» УК НААН України..

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних засад і розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку й економічного аналізу операцій з нематеріальними активами.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості використання інноваційно-орієнтованими підприємствами, незалежно від галузі економіки, розробленої узагальнювальної методики обліку та аналізу нематеріальних активів, алгоритму прийняття зважених управлінських рішень щодо шляхів комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності, що визнаються нематеріальними активами, запропонованих рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку, оцінки та аналізу нематеріальних активів на підприємствах, у застосуванні інформаційних технологій в обліку та аналізі нематеріальних активів, завдяки чому можна підвищити оперативність обліку, об'єктивно оцінити поточне фінансове становище підприємства та визначити його можливі перспективи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Гносеологічні аспекти нематеріальних активів

Особливістю функціонування сучасних суб'єктів господарювання є те, що будь-яке виробництво ними матеріальних благ обов'язково має супроводжуватись процесом створення нематеріальних благ або залученням об'єктів інтелектуальної власності.

Оскільки поняття «нематеріальні активи» досить різностороннє і досліджується багатьма економістами-теоретиками, дослідниками-бухгалтерами, маркетингологами, в літературі наявна значна кількість підходів до визначення цього досить місткого та широкого поняття. Так, одні вчені розглядають нематеріальні активи у складі ресурсів підприємства як складову частину необоротних фондів, інші — як об'єкти інтелектуальної власності, окремі науковці досліджують сферу нематеріального виробництва. Окрім того, в окремих джерелах поряд з терміном «нематеріальні активи» використовують поняття «нематеріальні ресурси», «активи знань», «нематеріальні фактори», «інтелектуальний капітал». Для уточнення понятійного апарату, проведено критичний аналіз цих понять.

Перші економічні дослідження, у яких аналізуються об'єкти, що нині вважаються нематеріальними активами, відносяться до кінця XIX століття - 30-х років XX століття. Становлення та розвиток поняття «нематеріальні активи» у класичній економічній теорії пов'язано зі спробами усвідомлення вченими їх специфіки як одного із факторів економічного зростання.

У дослідженнях вчених використовувалися такі поняття, як «людський капітал», «інформація», «знання», «інтелектуальна власність», «невідчутні ресурси», «нематеріальні активи», «інтелектуальні активи», «інтелектуальний капітал» (табл.1.1).

Як бачимо з табл.1.1, існує багато підходів до визначення понять нематеріальності (*intangibles*), нематеріальних активів (*intangible assets*) та інтелектуального капіталу (*intellectual capital*). Розглянемо основні підходи до визначення сутності нематеріальних активів у фаховій літературі.

Характеристика термінів об'єктів нематеріального змісту

Термін, що використовувався	Характеристика терміну
Людський капітал	Сукупність знань, вмінь, навичок та мотивацій, які має кожна людина
Інформація	Відомості про навколишній світ, які зменшують наявну міру невизначеності
Знання	Сукупність інформації, якою володіє людина та суспільство
Інтелектуальна власність	Сукупність прав на результати творчої діяльності
Невідчутні ресурси	Сукупність різноманітних форм знань, що впроваджуються у комерційну діяльність
Нематеріальні активи	Активи, що не мають матеріального втілення, виникають на базі прав, привілеїв, взаємовідносин, нематеріальних елементів груп
Інтелектуальні активи	Сукупність інформаційно-інтелектуальних ресурсів та продуктів
Інтелектуальний капітал	Сукупна різниця між ринковою вартістю компанії та вартістю матеріальних активів

До перших повномасштабних досліджень природи нематеріальних активів слід віднести працю Баруха Лева, виконану на замовленням Брукінгського інституту (Brookings Institution), у якій він наводить таке визначення: «нематеріальні активи є нематеріальними джерелами вартості, які породжуються інноваціями, унікальними організаційними проектами або практикою управління людськими ресурсами».

Створення нової теорії організації, з включенням до неї нематеріальних активів, стало головною метою прихильників управління знаннями. Вона виникла завдяки Р. Каплану і Д. Нортону – піонерам «балансового обліку». Вони наполягали на всебічному розгляді діяльності організацій, не тільки з урахуванням фінансових результатів, але також і «дій», які призвели до цих результатів: взаємовідносин з клієнтами, інновацій, вивчення перспектив бізнесу. Тому, Д. Нортон та О. Кантаєва пропонують розглядати нематеріальні активи як основне джерело створення вартості підприємства та поділяють їх на три складові: 1) людський капітал (вміння, талант, знання); 2) інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі та технології); 3) організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, управління знаннями) [71, с. 26].

Узагальнення підходів до визначення нематеріальних активів провідними зарубіжними вченими представлено у табл.1.2.

Таблиця 1.2

Підходи до визначення економічної сутності нематеріальних активів (НА) в працях зарубіжних вчених

Підхід	Визначення
1. Нематеріальні активи - це	НДДКР, реклама, інформаційні технології, людські ресурси, що забезпечують майбутні вигоди, не маючи матеріального або фінансового втілення
2. Нематеріальні активи - це	знання, які знаходяться в організації і які створюють для неї характерні особливості
3. Нематеріальні активи - це	активи, що не мають матеріальної форми, але мають цінність для компанії
4. Нематеріальні активи	три складові: людський, організаційний та відношенський капітал
5. Нематеріальні активи	капітал компанії, заснований на знаннях
6. Нематеріальні активи	знання, котрі можуть бути перетвореними на прибуток
7. Нематеріальні активи	економічна цінність двох видів нематеріальних активів у компанії – організаційного та людського капітал
8. Нематеріальні активи	інтелектуальний матеріал – знання, інформація, інтелектуальна власність, досвід, котрі можуть бути використані для створення багатства
9. Нематеріальні активи	нематеріальні джерела створення цінності компанії, засновані на навичках працівників, організаційних ресурсах, бізнес- процесах та відношеннях з акціонерами
10. Нематеріальні активи	різниця між нематеріальними ресурсами та нематеріальною діяльністю
11. Нематеріальні активи	нематеріальні ресурси, які беруть участь у створенні цінності компанії
12. Нематеріальні активи	такі складові як бренд, управлінська інноваційність, спроможність залучати таланти, соціальна відповідальність

У спробі систематизувати вживану термінологію щодо розуміння сутності нематеріальних активів, російським автором О.М.Удовиченко пропонується свій варіант термінологічного апарату, що описує можливі варіанти об'єктів, що відносяться до категорії нематеріальних – «нематеріальні об'єкти» [120, с. 8]. При загальному визначенні всього нематеріального як «нематеріальні об'єкти — НМО» (аналог intangibles) їх склад узагальнено трьома основними групами.

Нематеріальні Активи (НМА). Об'єкт ідентифікується як нематеріальний

актив, якщо він не має матеріальної структури, належить організації, може бути відокремлений від організації для подальшого продажу або іншого розпорядження і є джерелом майбутніх економічних вигод.

Нематеріальні Ресурси (НМР). Об'єкти не мають матеріальної структури, контролювані компанією, є результатом здійснених організацією раніше операцій або понесених витрат і здатні приносити організації економічні вигоди в майбутньому.

Нематеріальні Фактори (НМФ). Неформалізовані і неконтрольовані здібності компанії по створенню нових цінностей, що забезпечують їй конкурентну перевагу.

Слід зазначити, що у 2000 р. Європейський союз розпочав роботи по програмі вивчення «Тенденцій в політиці по відношенню до нематеріальних активів» у сімох країнах-учасницях зі створенням Європейської експертної групи (HLEG), якою нематеріальні активи визначено як «нематеріальні фактори, які покращують показники компанії в плані виробництва товарів або наданні послуг і які в майбутньому повинні принести економічну вигоду організаціям або окремим особам, контролюючи їх впровадження». Далі група прийшла до такого висновку: «Навіть якщо ми зможемо візуалізувати нематеріальні активи, їх особливості не дозволять їх відслідковувати. Ми не зможемо побачити, торкатися і зважити їх, тому ми не зможемо їх вимірювати, і щоб визначити їх роль, ми повинні покластися на непрямі показники».

Вивчення та дослідження наявних вітчизняних публікацій засвідчує, що проблематика формування інноваційного потенціалу через розвиток його нематеріальної складової ще недостатньо вивчена і потребує подальших досліджень та вирішення багатьох проблем, зокрема розвитку та оцінювання нематеріальних активів.

Вчені О.М. Гребешкова, О.В. Мельник зауважують, що практика господарювання вітчизняних підприємств свідчить, що частка нематеріальних активів у структурі майна підприємств є незначною, тим самим керівництво підприємств не розглядає їх як потужне потенційне джерело конкурентних переваг [44, с. 132].

Проф. І.М. Бойчик стверджує, що нематеріальні активи – це права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання у господарській діяльності з метою одержання доходу [19, с. 205].

Проф. В.І. Осипов зазначає, що нематеріальні активи не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він не перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам, і виступають у вигляді придбаних підприємством прав на об'єкти інтелектуальної власності.

На думку Л.З. Шнейдемана, під нематеріальними активами розуміється умовна вартість об'єктів промислової та іншої інтелектуальної власності, а також інших аналогічних відчужуваних майнових прав. Водночас В.Б. Івашкевич розглядає нематеріальні активи як витрати підприємств на нематеріальні об'єкти, що використовуються протягом довгострокового періоду у господарській діяльності і приносять прибуток [63, с. 91].

Якщо йдеться про нематеріальні активи, рідкісні за своєю природою, як зазначається в підручнику з економіки підприємства, вони утворюються не в результаті вкладення коштів, а завдяки привласненню рідкісності, наприклад, права на користування природними ресурсами [56, с. 138].

Варто підкреслити, що виокремлені особливості характеризують нематеріальні активи лише як узагальнене поняття результатів творчої діяльності і засобів індивідуалізації юридичної особи, що не володіють фізичною основою і реалізуються у формі прав, які приносять їх власнику дохід, розмір якого залежить від обсягу цих прав. При цьому роль нематеріальних активів в процесі функціонування організації можна представити у вигляді такого логічного ланцюжка: «використання нематеріальних активів – покращення якості продукції – посилення конкурентних переваг – зростання прибутку». З цієї позиції за правилами формальної логіки, визначити поняття нематеріальних активів можливо так: це ресурси нематеріального походження, що забезпечують економічному суб'єкту здатність вдосконалювати якість своєї продукції (послуг),

систем їх відтворення та збуту, чим посилюються конкурентні переваги суб'єкта на ринку.

Згідно Міжнародного стандарту оцінки № 4 “Оцінка нематеріальних активів”, під терміном нематеріальні активи (в стандарті відмічено невідчутні) (п. 3.15) розуміють активи, що проявляють себе своїми економічними властивостями, але не володіють фізичною субстанцією, дають права і привілеї їх власнику і приносять йому доходи [87].

Першим нормативним документом, у якому нематеріальні активи визначено об'єктами обліку був бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету з методів бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів, виданого у 1944 році. Пізніше поняття нематеріальні активи стали фігурувати й у міжнародних стандартах фінансової звітності: спочатку у МСФО 9 «Витрати на дослідження й розробки», а далі і в МСФО 38 «Нематеріальні активи».

В американських стандартах фінансового обліку (GAAP) зазначено, що до нематеріальних активів слід віднести активи, які не мають матеріальної форми, виникли у результаті минулих подій, зумовили вимірюваний ефект та можуть принести вигоду у майбутньому [72].

Загалом багато авторів при розумінні сутності нематеріальних активів виходять з властивих нематеріальним активам рис, зокрема, це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та приносить дохід. Інші автори вважають, що група нематеріальних об'єктів виступає як промислова та інтелектуальна власність та інші аналогічні майнові права. Практично всі автори підкреслюють тривалий термін використання даного активу, а саме більше одного року або операційного циклу. Втім у сучасних умовах господарювання використовується значна кількість невідчутних немонетарних активів, які можна віднести до нематеріальних, хоча строк їх корисного використання - менше одного року.

До розмаїття визначень нематеріальних активів додається ще й суперечливість законодавчо закріпленого категоріально-понятійного апарату. Сутність нематеріальних активів визначено у П(С)БО 8, МСФЗ 38, Податковому кодексі. Згідно з МСФЗ №38 ознаками нематеріального активу є: немонетарність,

неуречевлений характер, можливість ідентифікації. Відзначимо, що вимога ідентифікації не передбачає, що нематеріальний актив обов'язково повинен передаватися окремо й незалежно від всіх інших активів.

Згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 зі змінами та доповненнями, до нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані [103].

Відповідно до пп. 14.1.120 Податкового кодексу України від 02.12.2010 N2755-VI, нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [97]. Отже, головна ознака для визначення нематеріальних активів – отримання підприємством виключних майнових прав на об'єкт інтелектуальної власності, тобто можливості їх відчуження.

Як зазначають О.Б.Бутнік-Сіверський, О.Д. Святоцький, з позицій бухгалтерського обліку право власності підприємства на будь-який конкретний об'єкт нематеріальних активів має бути підтверджене відповідним документом (патентом, ліцензією, свідоцтвом, сертифікатом тощо) і, якщо це можливо, проведена оцінка його вартості щодо можливості отримання доходу.

Отже, нематеріальні активи як форма вияву інтелектуальної власності можуть також представляти собою довгострокові права або переваги, придбані і відображені власником у балансі підприємства за вартістю їх придбання або створення та доведення до комерціалізації.

Авторське бачення економічної сутності нематеріальних активів таке: нематеріальні активи – це інтелектуальні ресурси, ідентифікація котрих відбувається внаслідок оформлення майнових або немайнових прав інтелектуальної власності, які контролюються підприємством як результати минулої інтелектуальної діяльності, від використання яких очікується збільшення

майбутніх економічних вигод та зростання інноваційного потенціалу підприємства (Додаток 1.5).

При дослідженні нематеріальних активів важливо розуміти їх специфіку, котра полягає у комплексній залежності кожної нематеріальної складової одна від іншої та у сукупному їх впливі на комерційні результати у бізнесі. Тому слід виділити сім функцій, які виконують нематеріальні активи по відношенню до підприємства:

Насичення продукту особливими споживчими властивостями – технічна функція. Передусім це стосується винаходів та промислових зразків. Ця функція проявляється у такій групі понять як виріб, споживчі властивості, товар, бренд. По суті, це - функція технічної ідеї товару.

Забезпечення технологічної переваги над конкурентами – технологічна функція. Ця функція проявляється у вигляді конкретних технологічних рішень щодо послідовності дій та використання ресурсів, які забезпечують ритмічне відтворення унікальних споживчих властивостей у товарній продукції і є важко відтворюваними конкурентами.

Забезпечення високого та стабільного правового захисту бізнесу, включаючи засоби індивідуалізації юридичної особи – правова функція. Ключовими поняттями цієї функції є: виключне право, невиключне право, втрати від несанкціонованих дій порушника прав, штраф за завдання шкоди.

Економічне управління інтелектуальним капіталом з метою стійкого отримання надприбутків та нарощування його вартості та інноваційного потенціалу – економічна функція. Ключовим у цій функції є розуміння того, що того моменту як вкладення у нематеріальні активи відбулися, вони стають джерелом отримання майбутніх економічних вигід.

Ідентифікація бізнесу у свідомості споживача на основі бренд-стратегії – соціологічна функція. Ця функція реалізується за рахунок просування на ринку товарного знаку.

Формування корпоративної культури індивідуальної та масової творчості у конкретному бізнес-середовищі – психологічна функція.

Інтеграція вищенаведених функцій – організаційна функція.

Незважаючи на те, що всі об'єкти нематеріальних активів, за своєю природою, є індивідуальними, у процесі виконання ними функцій проявляються певні загальні властивості окремих видів нематеріальних активів. Тому існує можливість об'єднати їх в однорідні групи за певними ознаками. Проте досить нерідко через використання авторами різної термінології класифікація й опис об'єктів нематеріальних активів змішуються.

З огляду на це, необхідно проаналізувати загальні теоретичні основи класифікації, оскільки нерозуміння цих основ може призвести до некоректного використання окремих термінів та припущення помилок при класифікації нематеріальних активів. Правильна класифікація цінностей має наслідком і правильну класифікацію рахунків, що уможлиблює об'єднання подібного і відокремлення подібного від неподібного, пізнання сутності кожного окремого рахунку, що забезпечує чітку організацію рахівництва і правильне його ведення у будь-якому господарстві.

Отже, класифікація (систематизація) повинна фіксувати закономірні зв'язки між класами об'єктів з метою визначення місця об'єкта в системі, що вказує на його властивості. По суті класифікація - це система групування об'єктів дослідження або спостереження відповідно до їхніх загальних ознак. Для здійснення наукової класифікації нематеріальних активів важливо дотримуватися низки вимог [122, с.48]:

по-перше, орієнтація кожної окремої класифікації на досягнення конкретної мети;

по-друге, чітке визначення класифікаційної ознаки для можливості практичного застосування розробленої класифікації;

по-третє, можливість віднесення кожного об'єкта класифікації до певної класифікаційної групи і, до того ж, лише до однієї за певною ознакою.

Оскільки поняття нематеріальних активів досить складне, то природно у сучасній економічній літературі існує безліч підходів до їх класифікації. В представлених у вітчизняній фаховій літературі класифікаціях можна виокремити кілька найпоширеніших сучасних класифікаційних ознак нематеріальних активів.

1.2. Класифікація нематеріальних активів для цілей управління інноваційним розвитком підприємств

Зокрема, нематеріальні активи класифікують за строками корисного використання. Відповідно до цієї ознаки Святоцький Е.П., Гладунов В.Н., Бутнік-Сіверський А., Федченко Л., виокремлюють таку особливість, як можливість визначення строку та невизначення його взагалі, а Бігдан І.А. наводить конкретні строки – до року та більше року [15, с. 57-79]

Ще однією поширеною класифікаційною ознакою є ступінь відчуження. Автори С. Яремчук та М. Сова пропонують за ступенем відчуження виокремлювати відчужувані нематеріальні активи – об'єкти, які під час їх продажу, передачі, оренди мають здатність передаватися повністю та невідчужувані нематеріальні активи – об'єкти, які в разі часткового передавання прав на їх використання залишаються у власності підприємства [126, с. 22-40]. В.В. Сатовський за формою відчуження виокремлює нематеріальні активи, які можливо передати без передачі права власності, які можна продати, та активи, які є невід'ємною частиною підприємства [113, с. 8]. Святоцький Е.П., Гладунов В.Н., Бутнік-Сіверський А., Федченко Л. пропонують своє групування за даною ознакою, що має іншу назву – „ознака цілого”: нематеріальні активи невідокремлені від підприємства; нематеріальні активи невідокремлені від індивіда; відокремлені нематеріальні активи [113, с. 35-41].

Існують також класифікації, ознаками яких є ступінь впливу на фінансові результати підприємства, ступінь правової захищеності й джерело надходження. За впливом на фінансові результати виокремлюють об'єкти нематеріальних активів, здатні приносити дохід прямо, за рахунок впровадження їх в експлуатацію, а також ті, які впливають на фінансові результати діяльності фірми опосередковано. За ступенем правової захищеності виділяються нематеріальні активи, які захищаються охоронними документами (наприклад, об'єкти промислової власності), і не захищаються ними. За джерелами надходження виокремлюють власні, пайові та придбані нематеріальні активи. Слід зазначити, що дана ознака досить вагома, хоча вона знайшла своє відображення лише в класифікаціях, запропонованих С. Яремчуком і М. Согою [126, с. 22-40].

У табл.1.3 узагальнено авторські підходи до класифікацій нематеріальних активів у вітчизняній практиці.

У монографії Р. Рейлі та Р. Швайс визначаються десять типів нематеріальних активів, які класифікуються по їх зв'язку з іншими елементами (напрямами) діяльності, що наведено у (табл.1.3).

Зарубіжні вчені Хендриксон і Ван Бреда вважають, що нематеріальні активи можуть бути поділені на традиційні нематеріальні активи (ділова репутація, бренди, патенти) та відкладені витрати (реклама, дослідження та розробка, витрати на навчання).

Таблиця 1.3

Класифікація нематеріальних активів за елементами діяльності

Група нематеріальних активів	Найменування об'єктів, що належить до відповідної групи
1. Нематеріальні активи, що пов'язані із маркетингом	торгові марки(бренди), арні знаків, фірмові назви, логотипи тощо
2. Нематеріальні активи, що пов'язані із технологіями	патенти на технологічні процеси, патенти, технічна документація, технічне ноу-хау тощо
3. Нематеріальні активи, що пов'язані із творчою діяльністю	літературні твори та авторські права на них, музикальні твори, видавничі права, права на постановки
4. Нематеріальні активи, що пов'язані із обробкою даних	запатентовані програмні забезпечення комп'ютерів, авторські права на програмні забезпечення, автоматизовані бази даних, маски та шаблони для інтегральних схем
5. Нематеріальні активи, що пов'язані із інженерною діяльністю	промислові зразки, патенти на вироби, інженерні креслення та схеми, проекти, фірмова документація
6. Нематеріальні активи, що пов'язані із клієнтами	списки клієнтів, контракти з клієнтами, відношення з клієнтами, відкриті замовлення на поставку
7. Нематеріальні активи, що пов'язані із контрактами	вигідні контракти з постачальниками, ліцензійні угоди, договори франшизи, угоди про неучасть у конкуренції
8. Нематеріальні активи, що пов'язані із людським капіталом	навчання, договори найму, угоди з профспілками
9. Нематеріальні активи, що пов'язані із земельними ділянками	права на розробку корисних копалин, права на повітряний простір, права на водяний простір тощо
10. Нематеріальні активи, що пов'язані із поняттям «гудвіл» (ділова репутація)	гудвіл організації, гудвіл професійної практики, особистий гудвіл спеціаліста, гудвіл знаменитості, загальна вартість бізнесу в якості діючого підприємства

Також викликає інтерес класифікація нематеріальних активів, яка базується на збалансованій системі показників (BSC - Balanced Score Cards – концептуальний підхід до організації управління бізнесом, що забезпечує інформаційно-методичну підтримку прийняття управлінських рішень відповідно до стратегії розвитку підприємства) і охоплює всі чотири складові цієї системи:

- Нематеріальні активи, що пов'язані із клієнтами
- Нематеріальні активи, що пов'язані із людським капіталом
- Інтелектуальні технології
- Інтелектуальна власність.

З точки зору маркетингу нематеріальні активи класифікуються за чотирма категоріями, що базуються на концептуальному уявленні про серію подій, які ведуть до створення конкурентних переваг:

- творці цінності (реклама, розвиток продукту та інші інструменти маркетингу);
- ринкові активи (торговельні марки, бренди, інформаційні системи);
- проявлення цінності (імідж, репутація, преміальна ціна);
- поєднання ринкових активів (конкурентна перевага).

Таблиця 1.4

Класифікації нематеріальних активів за підходами зарубіжних авторів

Класифікаційна ознака	Групи нематеріальних активів
По відношенню до компанії	1.Зовнішні структурні (бренди, замовники, постачальники); 2.Внутрішні структурні (R&D, програми, структура, управління) 3.Індивідуальні компетенції (освіта, досвід)
По відношенню до функціональних сфер менеджменту	1.Організаційні (інфраструктура, інформаційні системи, ноу-хау, інтелектуальна власність) 2. Людські (знання, навички) 3.Ринкові (клієнтські) (бренди, знаки обслуговування, ділова репутація, збутова мережа, відношення з постачальниками)
По відношенню до джерел активів	1.Винаходи. 2.Організаційна діяльність 3.Людські ресурси
По елементах об'єктів діяльності	1.Контрактні нематеріальні активи 2.Нематеріальні активи авторських прав 3.Клієнтські нематеріальні активи 4.Нематеріальні активи обробки даних 5.Гудвіл 6.Нематеріальні активи людського капіталу

	7. Нематеріальні активи земельної ділянки 8. Нематеріальні активи маркетингу 9. Технологічні нематеріальні активи
За типом нематеріальності	1. Нематеріальні активи 2. Нематеріальні ресурси 3. Нематеріальні фактори

Узагальнення авторських підходів до класифікацій нематеріальних активів, які поширені у зарубіжній практиці, представлено у табл.1.4.

У МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [90] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [103] наводиться класифікація нематеріальних активів, яка застосовується для відображення інформації про нематеріальні активи у бухгалтерському обліку (додатку.1.6).

Необхідно підкреслити, що у Міжнародних стандартах оцінки зазначається, що власність на матеріальний актив або право на користування ним може відділятися від фізичного об'єкта, переходячи до категорії нематеріальних. Згідно Міжнародного стандарту оцінки № 4 «Оцінка нематеріальних активів», до складу таких активів відносяться такі групи невідчутних (нематеріальних) активів [87]:

- ✓ Права (відповідно до умов контракту, укладеного у письмовій або в іншій формі, який створює економічну вигоду для сторін) (контракти на поставки, збут продукції, постачання і ліцензійні угоди);
- ✓ Взаємовідносини між сторонами (короткострокові) (набрані кадри, взаємовідносини з клієнтами, постачальниками, з дистриб'юторами і структурні взаємовідносини сторін);
- ✓ Згруповані невідчутні активи (гудвіл) (вартість лояльності клієнтів, «надприбуток» і залишкова вартість);
- ✓ Інтелектуальна власність (фірмові марки або фірмові найменування (бренди), авторські права, патенти, товарні знаки, виробничі секрети або ноу-хау і ін.).

Слід зауважити, що за останньою редакцією Національних стандартів бухгалтерського обліку гудвіл розглядається в П(С)БО 19, окремо від нематеріальних активів, які розглядаються у П(С)БО 8.

Відповідно до Національного стандарту оцінки №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», до об'єктів у нематеріальній формі належать фінансові інтереси (частки (паї, акції), опціони, інші цінні папери та їх похідні, векселі,

дебіторська і кредиторська заборгованість тощо), а також інші майнові права" [93]. З цього виходить, що стандартом оцінки №1 поділено нематеріальні об'єкти оцінки тільки на 2 групи — "фінансові інтереси" (до яких входять не тільки частки, паї, папери, але й векселі, заборгованість тощо) та "інші майнові права". Таким чином, і фінансові інтереси є також майновим правом, відтак цей поділ не принциповий.

У США, наприклад, для упорядкування різноманітних видів нематеріальних активів Рада зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB) використовує їх класифікацію за природою виникнення, яка включає 6 груп, схематичне узагальнення яких представлено в додатку рис.1.6.

Згідно пп. 145.1.1 пункту 145.1 статті 145 Податкового Кодексу визначено 6 груп нематеріальних активів, які повністю співпадають з групами, наведеними у ПСБО 8 «Нематеріальні активи».

В Україні прийнято Порядок експертної оцінки нематеріальних активів (Затверджено наказом Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технологій від 27 липня 1995 року № 969/97). Згідно 7 - 11 цього порядку до складу нематеріальних активів відносять:

✓ Об'єкти права інтелектуальної власності (право власності на винахід, корисну модель, промисловий зразок, знаки для товарів і послуг, сорти рослин, фірмове найменування, програми для ЕОМ, базу даних, науково-технічну інформацію).

✓ Об'єкти права користування ресурсами природного середовища (право користування земельною ділянкою, надрами, геологічною та іншою інформацією про природне середовище, іншими ресурсами природного середовища).

✓ Об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами (економічні вигоди від користування монопольним положенням ринку, права на використання економічних та інших привілей).

✓ Гудвіл (ділова репутація) [104].

Як видно, існує безліч різнорідних за складом об'єктів нематеріальних активів, які можна класифікувати за різними ознаками. Для цілей управління

інноваційним розвитком пропонуємо доповнити класифікації нематеріальних активів ще низкою ознак (табл.1.5).

Запропоновані ознаки дозволять підвищити аналітичність класифікації бухгалтерського обліку та економічного аналізу таких інноваційних ресурсів, як нематеріальні активи.

Таблиця 1.5

Доповнення до класифікацій нематеріальних активів

Класифікаційна ознака	Мета класифікації	Групи нематеріальних активів
<i>Бухгалтерський облік</i>		
За правом власності	Для фінансового обліку джерел утворення нематеріальних активів(джерел формування інтелектуального капіталу)	1. Майнові права (права на майно), що охороняються ліцензіями 2. Права інтелектуальної власності (на результати інтелектуальної діяльності), що охороняються патентами та авторськими договорами 3. Права власності на нематеріальні переваги, створені у процесі власного інтелектуального виробництва
За видом інтелектуального продукту, від використання якого отримується економічна вигода	Для управлінського обліку нематеріальних активів	1.3 виключним правом володіння (власні) 2.3 невиключним правом володіння (орендовані - належить лише право користуватись)
За перспективами інноваційного розвитку	Для стратегічного обліку	1.у сфері фінансів 2.у сфері клієнтів 3.у сфері внутрішніх бізнес-процесів 4.у сфері персоналу
За правомочністю контролю	Для надання повної та достовірної інформації користувачам фінансової звітності для прийняття рішень	1.Нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі майнових прав 2. Нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі прав інтелектуальної власності 3.Нематеріальні активи, створені у процесі наукових досліджень та розробки 4.Нематеріальні активи, створені 5.Нематеріальні активи, створені персоналом відносинами з клієнтами
<i>Економічний аналіз</i>		
За впливом на бізнес-середовище	Для аналізу ділової активності	1.Впливають на зовнішнє середовище 2.Впливають на внутрішнє середовище
За впливом на стратегічні результати діяльності	Для факторного аналізу продуктивності	1.Нематеріальні активи, які кількісно впливають на зростання

корпорації	нематеріальних активів	масштабів діяльності; 2. Нематеріальні активи, які якісно впливають на зростання ділової репутації (внутрішньо генерованого гудвілу).
За впливом на фінансові результати діяльності підприємства	Для факторного аналізу доходності використання нематеріальних активів	1. Які здатні приносити дохід безпосередньо за рахунок впровадження у виробництво; 2. Які опосередковано впливають на фінансові результати

В процесі огляду правових та фахових літературних джерел з класифікації нематеріальних активів визначено специфічні функції окремих груп нематеріальних об'єктів (додаток табл. 1.8).

Як видно з додатка табл. 1.8, функціональний зміст груп нематеріальних активів полягає у наступному:

- ✓ функції нематеріальних активів мають інформативний характер та призначення;
- ✓ вони реалізуються на всіх етапах виробничого циклу (маркетинг, наукові дослідження та конструкторські розробки, виробництво, доставка, сервісне обслуговування) і використовуються з метою координування та розробки управлінських рішень;
- ✓ ці функції багаточисельні та різноманітні і можуть одночасно бути змістом діяльності підприємства та продуктом його діяльності.

Провівши аналіз існуючих підходів до класифікації нематеріальних активів, встановлено, що не всі із виділених авторами підходів доцільно використовувати в облікових процедурах, оскільки вони не впливають на методики бухгалтерського відображення таких активів, та, відповідно, не мають визначальної ролі з позиції бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Перспективним напрямом розвитку обліково-аналітичного забезпечення в частині нематеріальних активів є удосконалення методології їх обліку на основі розробленої класифікації. Це дозволить забезпечити відповідність інформації, що продукується системою бухгалтерського обліку та економічного аналізу, потребам управлінців в частині нематеріальних активів, що загалом підвищить значимість бухгалтерського обліку як джерела інформаційного забезпечення діяльності підприємств.

Особливої уваги заслуговує вивчення проблематики включення гудвілу до

складу нематеріальних активів, що реалізовано в чинному Податковому кодексі. Зокрема, необхідно визначити певні класифікаційні ознаки у складі запропонованої класифікації нематеріальних активів, які б дозволили включити гудвіл до складу таких активів. Але таке завдання не включено у рамки даного дисертаційного дослідження.

Для формування інноваційного потенціалу підприємств актуальним залишається питання послідовної класифікації нематеріальних активів, як необхідної відправної точки для розвитку критеріїв оцінки і принципів обліку нематеріальних активів для служб, що складають фінансову звітність, що забезпечить відображення у звітності релевантної інформації про невідчутні активи.

Необхідно підкреслити, що для формування інноваційного потенціалу підприємства обов'язковим є розвиток нетрадиційних нематеріальних об'єктів. Йдеться про бізнес-культуру та бренд. У системі підприємництва бізнес-культура являє собою дієвий нематеріальний актив. Зокрема у статті Репіної І.М. зазначається, що бізнес-культура – частина нематеріальної економіки, яка визначає взаємовідносини у бізнес-середовищі на трудових, загальнокорпоративних, національних цінностях і спроможна впливати на успішність та розвиток суб'єкта господарювання [111, с. 81].

Ще одним видом нематеріальних активів є бренд. Бренд важливо зараховувати до нетрадиційних нематеріальних активів, оскільки він починає масово використовуватися у діяльності вітчизняних підприємств. Бренд дає переваги виробникам, споживачам й суспільству загалом і дозволяє, по-перше, підтримувати запланований обсяг продаж на конкретному ринку й реалізовувати на ньому тривалу програму зі створення й закріплення у свідомості споживачів образу товарів; по-друге, забезпечувати збільшення прибутку в результаті розширення асортименту товарів й знань про їхні загальні унікальні властивості. Розширення бренду притягує виробників своєю простотою та можливістю знизити витрати на рекламу, на просування окремих торгових марок.

Також важливим видом нематеріальних активів виступає імідж підприємства. На думку Дейнеги О.В., імідж створюється підприємством в

процесі:

- ✓ формування у споживачів вражень про підприємство, імідж якого формується;
- ✓ виявлення певних надій та очікування споживачів, ознак та характеристик підприємства, які, на їхню думку, необхідні;
- ✓ конструювання іміджу підприємства як відповідь на очікування споживачів;
- ✓ розробки стратегії формування іміджу;
- ✓ безпосереднього формування іміджу: втілення моделі, реалізація оперативних та стратегічних планів;
- ✓ контролю за реалізацією плану;
- ✓ моніторингу сформованого іміджу, розробки заходів щодо його підтримки та модернізації [47, с. 59].

У сучасній науковій літературі все частіше економічну сутність іміджу визначають як гудвіл. Гудвіл виник для відокремлювання економічної сутності репутації від соціальної. Гудвіл слід визначити як частину нематеріальних активів, невідчутні додаткові вигоди, зумовлені якістю ведення бізнесу, що дають змогу підприємству мати конкурентні переваги в галузі і генерувати додаткові доходи. Хоча гудвіл і відноситься до нематеріальних активів підприємства, проте, він виділяється в особливу групу. Специфічні особливості гудвілу як невідчутного і невідчужуваного об'єкту у складі активів підприємства потребують і розробки особливої методики оцінки його вартості.

Проблема комерційного використання таких об'єктів нематеріальних активів у сучасній практиці – комплексна, багатогранна, включає правові, технологічні, економічні, виробничі, соціальні і психологічне аспекти. Невідчужувані нематеріальні активи відображають майбутні економічні вигоди підприємства. Прихильники не включення їх до бухгалтерської звітності як активів мотивують свою позицію тим, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з нематеріальними активами, як правило, неможливо визначити з достатнім ступенем достовірності. Крім того, ці об'єкти, як правило, не відповідають критерію відчуження.

Узагальнення видів нематеріальних активів, що використовуються сучасними суб'єктами господарської діяльності проілюстровано на рис.1.7. Наведені групи нематеріальних активів доцільно розглядати в контексті напрямків пошуку шляхів інноваційного розвитку підприємства.

Нематеріальні активи як багатогранне поняття включає їх бухгалтерське, економічне і юридичне трактування. По-перше, це частина майна підприємства, яка не має матеріально-уречевленої форми. По-друге, це активи довгострокового користування з терміном понад рік. По-третє, вони є засобом отримання вигоди підприємства, і створюючи конкуренту перевагу на ринку, приносять дохід. По-четверте, нематеріальні активи є інтелектуальною власністю та інструментом захисту результатів інноваційної діяльності і тому посідають вагомe місце у формуванні інноваційного потенціалу підприємства.

Отже, нематеріальні активи - специфічне поняття, яке досить складно визначити, оскільки не завжди розробка нематеріального активу закінчується позитивним результатом, внаслідок чого при його створенні досить складно виокремити понесені витрати. Також складно підібрати подібний аналог нематеріального активу для визначення його вартості; не завжди можливо достовірно визначити вартість майбутніх доходів, які можна одержати від використання нематеріального активу.

1.3. Конвергенція міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання обліку і оцінки нематеріальних активів

На сучасному етапі міжнародної інтеграції України в сфері економіки посилилась увага до проблеми реформування бухгалтерського обліку з урахуванням вимог його гармонізації і стандартизації та міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності.

Слід відмітити, що облікова практика різних країн суттєво відрізняється. Різноманіття національних систем бухгалтерського обліку (далі – НСБО) насамперед пояснюється впливом соціального середовища, оскільки система бухгалтерського обліку невіддільна від економічної системи країни та від суспільства загалом. Не зважаючи на спроби трансформації, конвергенції та

гармонізації національних бухгалтерських систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, значні відмінності у системах бухгалтерського обліку навіть в країнах з розвинутою ринковою економікою все ж таки залишаються. У кожній країні сформувалися свої підходи до складання форм звітності та переліку звітних показників, способів контролю за діяльністю фірм.

Очевидно, існуючі відмінності між НСБО формувалися протягом тривалого періоду часу і зумовлені особливостями економічного, політичного розвитку та специфікою трансформаційних процесів як економічних систем, так і суспільства загалом. Дослідники одностайні у тому, що правові фактори, а саме система законодавства (правове поле країни) та ступінь законодавчого регулювання питань обліку є найважливішими факторами, що визначають специфіку НСБО.

Чітким та повним є визначення НСБО, наведене у монографії М.М. Шигун: “Національна система бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов’язаних регулятивних, методологічних та організаційно-методичних компонентів, що визначають принципи функціонування системи бухгалтерського обліку і забезпечують процеси первинного спостереження, вартісного вимірювання, групування, систематизації та узагальнення даних про факти господарського життя і надання у зручній для сприйняття формі інформації про суб’єкт господарювання та її інтерпретації користувачами такої інформації” [122, с. 371].

Інтернаціоналізація господарського життя, з одного боку, та його ринкова уніфікація, з іншого, обумовили необхідність міжнародної стандартизації обліку як основи інформаційного ділового взаєморозуміння і ефективного господарювання. Приведення національних систем обліку і звітності до вимог міжнародних стандартів – це шлях до інтернаціоналізації обліку і його гармонізації, підвищення якості облікової інформації та довіри до неї з боку різних користувачів.

На сучасному етапі слід вести мову про зміну наукової облікової парадигми на нову економіку (“економіку знань”). Поява нових об’єктів обліку (передусім таких, як інтелектуальний капітал, гудвіл, нематеріальні активи),

комп'ютеризація облікового процесу, інформаційні системи та технології в управлінні бізнесом вимагають перегляду існуючих концепцій, заміни застарілих облікових методів та підходів на адекватні сучасним реаліям.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) розроблені з метою уніфікації правил бухгалтерського обліку та фінансової інформації у світі. Облік нематеріальних активів на міжнародному рівні регулює IAS 38 «Intangible Assets» (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»). Згідно МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» - це активи, які оцінюються з урахуванням двох критеріїв: моменту проведення оцінки (під час початкової оцінки, або під час подальшої оцінки) та залежно від способу надходження на підприємство (під час придбання; під час об'єднання бізнесу; придбання за допомогою державної субсидії; придбання через обмін; самостійне створення). При початковій оцінці при окремому придбанні об'єкт нематеріального активу оцінюється за собівартістю, яка є реальним вимірником, оскільки достатньо зручно і прозоро розраховується [90].

Підходи до оцінки нематеріальних активів згідно з американськими стандартами GAAP регулюються стандартом SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи». В п.9 стандарту зазначається, що нематеріальні активи, придбані індивідуально чи з групою активів (але придбані не в результаті об'єднання підприємств) повинні бути визнані і оцінені на основі справедливої вартості. Втім, безпосередня процедура застосування оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю обґрунтована в п. A21-25 стандарту SFAS 157 «Вимірювання на основі справедливої вартості», в якому запропонована конкретна ієрархія, якої слід дотримуватись при проведенні оцінки:

Рівень 1. Якщо підприємство має вихід на ринок, на якому продаються нематеріальні активи, ідентичні тим, які обліковуються в балансі підприємства, то оцінкою справедливої вартості вказаних активів визнаються ціни, що склалися на активному ринку.

Рівень 2. Якщо відомі ціни на подібні нематеріальні активи, які відображені у балансі підприємства, то застосовується порівняльний підхід до їх оцінки із введенням необхідних коригувань.

Рівень 3. За умови невиконання умов рівня 1 і 2 необхідно застосовувати один або кілька підходів до оцінки нематеріальних активів (витратний, доходний і його варіації із застосуванням коригувальних вагових коефіцієнтів) на основі найкращої інформації стосовно об'єкту оцінки у конкретному випадку.

Проведений аналіз МСФЗ та американських стандартів ГААР дозволив виявити відмінності стосовно оцінки нематеріальних активів. Загалом в моделі ГААР можна прослідкувати чітку орієнтацію в оцінці нематеріальних активів на застосування справедливої вартості, для розрахунку якої запропонована відповідна ієрархія. В моделі МСФЗ у багатьох випадках використовується оцінка на основі розрахунку собівартості із зазначенням переліку витрат, які включаються або не включаються до її складу.

Наявність розбіжностей у систематичному підході до обліку нематеріальних активів за МСФЗ та ГААР пояснюється різними методологічними принципами бухгалтерського обліку. Так, для США характерна британсько-американська система обліку, базовими принципами якої є орієнтація обліку на інформаційний попит інвесторів та кредиторів. У МСФЗ використовується континентальна модель, основною ідеєю якої є орієнтація обліку на задоволення вимог уряду, особливо стосовно оподаткування. Відповідно до американських стандартів (ГААР), головний принцип відображення в обліку – це перевага економічної сутності над юридичною формою.

Згідно національного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», шлях надходження активів на підприємство визначає підхід до його оцінки. Це призводить до виникнення проблеми асиметрії бухгалтерської інформації стосовно нематеріальних активів підприємства, оскільки значна кількість нематеріальних активів або взагалі не визнаються такими, або відображаються

обліку за заниженою ціною, розрахованою на основі сумування витрат, що включаються при розрахунку первісної вартості. Це призводить до того, що підприємства не надають користувачам всієї необхідної інформації про наявні у нього ресурси, що не дозволяє обґрунтувати прийняття ними рішень для здійснення інвестицій.

Дану проблему частково можна вирішити через переоцінку нематеріальних активів. Втім, відсутність активного ринку для окремих груп таких активів також зумовлює наростання інформаційної асиметрії. Для вирішення цієї проблеми можливими є два шляхи:

- ✓ розширення переліку об'єктів нематеріальних активів та статей витрат, що включатимуться до складу їх первісної вартості. Наприклад, у Російській Федерації до складу вартості нематеріальних активів включаються організаційні та трансакційні витрати;

- ✓ пошук нових підходів до оцінки нематеріальних активів, їх адаптація з врахуванням особливостей національної системи обліку та впровадження в практику через розробку методик їх бухгалтерського відображення.

Лише комплексне поєднання двох вищенаведених шляхів дозволить усунути інформаційну асиметрію в частині нематеріальних активів підприємства та створити відповідні передумови для ефективного управління ними на підприємстві.

Проведений аналіз міжнародних стандартів оцінки в частині нематеріальних активів дозволив встановити, що на відміну від стандартів, які регулюють їх бухгалтерське відображення (П(С)БО, МСФЗ, американські стандарти GAAP), міжнародні стандарти оцінки нематеріальних активів створені для широкого кола цілей застосування оцінки, зокрема: у них закріплені більш детальні і узагальнюючі класифікації нематеріальних активів; враховано різноманітні критерії оцінки (правовий, поведінковий і фінансовий); виділено різноманітні підходи до оцінки з варіаціями методів в межах кожного з них.

Варто зазначити, що в методичних вказівках № 8 “Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності)” Європейських стандартів оцінки (ЕСО) наведено такі категорії нематеріальних активів:

- Гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи).

- Персональний гудвіл.

- Нематеріальні активи, що ідентифікуються.

Серед інших нематеріальних активів бізнесу виділено активи, що проілюстровано в додатку рис. 1.11.

Складові нематеріальних активів (додаток рис.1.11) дають підстави стверджувати, що рекомендації розроблені на основі та з урахуванням теорії інтелектуального капіталу. Так, згідно даного керівництва, оцінювач повинен враховувати всі нематеріальні активи, що як враховуються, так і не враховуються на балансі. При цьому до “активів”, що не враховуються на балансі, відносяться, наприклад, “персональний гудвіл” і “зібрана разом і навчена робоча сила”. Ці “активи” не можуть належати і не належать компанії, тому вони не можуть вважатися активами. Проте, при визначенні вартості бізнесу і нематеріальних активів ці “активи” необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість компанії в цілому може бути вирішальним. Таким чином, Європейські стандарти оцінки дозволяють обліковувати інтелектуальні людські активи при оцінці бізнесу і нематеріальних активів компанії, не включаючи їх в баланс та визнаючи при цьому розрив між нематеріальними активами в розумінні бухгалтерському і в розумінні професійних оцінювачів.

Загалом відмінності ЄСО від МСО полягають у докладнішій класифікації нематеріальних активів в частині інтелектуальної власності і нематеріальних активів, що не ідентифікуються. У Методичних вказівках № 8 відображено новий підхід до оцінки бізнесу, заснований на останніх працях і публікаціях у сфері економіки знань. Так, оцінці підлягають навчена і зібрана разом робоча сила, сприятливі трудові договори з провідними фахівцями, контракти про найм цінних працівників. Ці нематеріальні активи, що не ідентифікуються, безумовно, можуть істотно вплинути на зростання ринкової вартості бізнесу, проте їх визнання в бухгалтерському обліку залишається проблематичним як в Україні, так і за кордоном.

Останнім часом відчутні процеси інтернаціоналізації і гармонізації процедур, пов'язаних з економічним оборотом майна. Міжнародний комітет зі стандартів оцінки добився широкого поширення і визнання Міжнародних стандартів оцінки завдяки тісній співпраці з Міжнародним комітетом стандартів фінансової звітності, а відповідно до цих стандартів повинен реформуватись і вітчизняний бухгалтерський облік.

МСФЗ 38 (§ 14) вказано: «Ринкові, технічні та інші знання можуть призводити до появи майбутніх економічних вигод. Підприємство контролює ці вигоди, якщо наприклад, знання захищені юридичними правами (авторське право, обмеження в торговій угоді або юридичне зобов'язання працівників дотримуватись конфіденційності)» [90]. Проте, відсутність юридичних прав хоча і ускладнює можливість демонстрації контролю над інтелектуальними ресурсами з боку підприємства, але не заперечує можливості забезпечення контролю іншим способом.

Отже, за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку до нематеріальних активів можна віднести витрати, пов'язані з інтелектуальними ресурсами, якщо є юридичні гарантії, що закріплюють виключне право інтелектуальної власності. У вітчизняному бухгалтерському обліку такий підхід не передбачено. Слід зазначити, що в МСФЗ 38 інтелектуальні ресурси оцінюються через витрати, замість того, щоб розглядати їх як інвестиції. За умов розгляду вартості інтелектуальних ресурсів підприємства, які пов'язані із зовнішнім та внутрішнім середовищем функціонування, як інвестиції, підприємства могли б обрати стратегію збільшення інвестування у їх розвиток, що мало би позитивний вплив на зростання нематеріальних активів, а отже, і вплинуло б на їх прибутковість.

Проблема поглиблюється, коли корпорація повинна показати контроль над людськими ресурсами. У випадку з людьми контроль над ними отримати неможливо, оскільки людський капітал не отримаєш як ліцензію і не купиш – як програмне забезпечення. Зокрема, у компанії, як правило, відсутній контроль за очікуваними економічними вигодами, що можуть бути отримані за наявності кваліфікованого і підготовленого персоналу.

Хоча Міжнародними стандартами фінансової звітності не визнано уміння, навички і здібності персоналу компанії повноцінними активами, що підлягають відображенню в балансі, але й відсутні прямі заперечення, що знання і кваліфікація з економічного погляду є активами, які приносять дохід і формують вартість. У табл.1.6 узагальнено рекомендації міжнародних і національних

стандартів бухгалтерського обліку щодо порядку відображення в обліку та звітності інтелектуальних людських активів.

Слід відмітити, що економіка України протягом багатьох років характеризувалася відносно високим рівнем інфляції. За таких умов історична собівартість нематеріальних активів підприємства, відображена у вітчизняній фінансовій звітності, значно відхилялася від їх справедливої вартості. Внаслідок цього вартісні характеристики об'єктів прав інтелектуальної власності, визнаних у бухгалтерському обліку та відображених у фінансовій звітності, втрачали свою достовірність.

Згідно ПСБО 22 «Вплив інфляції», показники немонетарних статей (до яких також відносяться нематеріальні активи відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи»), відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу [100]. Незважаючи на те, що існуючий порядок коригування фінансової звітності на вплив інфляції прописаний у національних стандартах (ПСБО 22 «Вплив інфляції»), питання гармонізації методик, змістовного наповнення і коригування показників фінансової звітності за умов інфляції з міжнародно визнаними емпіричними підходами дотепер актуальні і потребують певної алгоритмізації.

Таблиця 1.6

Підходи до відображення інтелектуальних людських активів за національними і міжнародними стандартами обліку та звітності

№ п/п	Стандарти бухгалтерського обліку	Складові інтелектуальних людських активів	Відображення в обліку (звітності)
1	2	3	4
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку			
1.	МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»	Управлінські або технічні здібності персоналу	Визнаються нематеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачається отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигід
2.	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Кваліфікація менеджерів	Відображається у складі гудвілу
3.	МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»	Компенсації ключовому управлінському персоналу	Наводиться у складі витрат
4.	МСБО 19 «Виплати працівникам»	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші	Наводиться у складі витрат

		довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	
Національні стандарти бухгалтерського обліку (Україна, Росія, Білорусь, Узбекистан)			
1.	ПСБО 8 «Нематеріальні активи» (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображають у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
2.	ПБО 14 «Облік нематеріальних активів» (Росія)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, їх кваліфікація і здібність до праці	Не є нематеріальними активами
3.	Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Білорусь)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, його кваліфікація і здібність до праці	Не відносять до нематеріальних активів
4.	НСБО 7 «Нематеріальні активи» (Узбекистан)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не включають до складу нематеріальних активів

У світовій обліково-аналітичній практиці відомо кілька підходів до вирішення проблеми вірогідності оцінки показників фінансової звітності за умов інфляції. Серед них: нехтування інфляцією при обліку, перерахунки відносно до стабільної валюти, переоцінювання об'єктів бухгалтерського обліку в грошові вимірники однакової купівельної спроможності (метод *GPL – General Price Level Accounting* або *GPP – General Purchasing Power*), переоцінювання об'єктів бухгалтерського обліку в теперішню вартість (метод *CVA – Current Value Accounting* або *CCA - Current Cost Accounting*) [45, с.24-25].

Структурно-логічну схему коригування в умовах інфляції статей фінансової звітності у міжнародній практиці наведено на рис.1.1.

Як видно з рис.1.1, метод *GPP* (або модель обліку в постійних цінах) базується на застосуванні загального індексу цін до періодичного перерахунку показників звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошової одиниці. Як індекс інфляції, зазвичай, застосовують індекс споживчих цін (ІСЦ). Основною метою коригування за методом *GPP* є приведення фінансової звітності

до однакових одиниць купівельної спроможності. При цьому не враховується динаміка цін за окремими складовими активів і пасивів.

Метод *ССА* (або модель обліку в поточних цінах) більш точний, оскільки спрямований на перерахування статей фінансової звітності, виходячи із цін продажу і формування поточних оцінок статей за перерахованими вартостями активів і пасивів підприємства з урахуванням їх реальної ринкової вартості на поточний період. Таким чином, коригування статей балансу проводиться за індексами цін, розрахованими за конкретними позиціями активів і пасивів.

Комбінований метод припускає застосування загального індексу цін для перерахування величини власного капіталу та індивідуальних індексів цін для перерахування вартості немонетарних статей активу [38, с. 24-25].

Слід відмітити, при застосуванні методу *ССА* стандартами фінансового обліку США (FASB 89 “Financial Reporting and Changing Prices”) рекомендовано виділяти поточну вартість на «вході» і на «виході» системи оцінки. За поточну вартість на «вході» пропонують використовувати або вартість заміщення (англ. – *Replacement Cost*), або вартість відтворення (англ. – *Reproduction Cost*).

Державне регулювання інтелектуальної діяльності здійснюється на основі ряду законодавчих і нормативних актів. В даний час вітчизняна законодавча база містить близько 150 документів, що регламентують сферу інтелектуальної власності.

Аналіз чинного законодавства у сфері нематеріальних активів (додаток А.2), а також порівняння його із зарубіжними підходами і тенденціями у цій сфері дозволили виокремити комплекс проблем у чинному в Україні механізмі регулювання економічних відносин, пов’язаних з нематеріальними активами, а саме:

за відсутності стандарту оцінки нематеріальних активів нині в Україні застосовується методика оцінки інтелектуальної власності. Специфіка діючого в Україні правового механізму така, що кожен законодавчий акт з часом обростає безліччю підзаконних актів;

незважаючи на велику кількість правових актів у сфері визнання і оцінки нематеріальних активів, в них не передбачена можливість зміни вартості

нематеріальних активів не через амортизацію, а методом переоцінки для активів з необмеженим терміном корисного використання, та капіталізації знань;

правові регламенти "витісняють" нематеріальні активи у сферу управлінського обліку. Обмежена сфера ідентифікації нематеріальних активів обумовлює проблеми з їх відображенням у фінансовій звітності;

багато термінів у сфері оцінки нематеріальних активів не гармонізовано з міжнародними стандартами оцінки. Зокрема, словосполучення "об'єкт інтелектуальної власності" не перекладається європейськими мовами. Зарубіжними оцінювачами з цією метою використовується термін "інтелектуальна власність". Не всі поширені у сфері оцінки нематеріальних активів терміни мають чіткі межі застосування;

у вітчизняному господарському середовищі відсутня однозначність підходів до управління нематеріальними активами загалом і інтелектуальними продуктами зокрема. У цій галузі не розроблено концепції, типові методи і прийоми;

правовий захист нематеріальних активів далекий від досконалості і створює можливість легальної діяльності на вітчизняному ринку професійних "перехоплювачів" товарних знаків, від яких не захищені ні іноземні, ні вітчизняні власники патентів і брендів. Так, товарний знак є об'єктом промислової власності, його юридичний захист здійснюється на основі Закону України „Про охорону прав на знаки для товарів та послуг». Офіційну реєстрацію товарних знаків (ТЗ) виконує Держпатент України. Навіть у разі захисту виняткових прав в Держпатенті України, по патентних суперечках Антимонопольному Комітету України або в суді проблематично визначити збиток в результаті порушення прав на інтелектуальну власність, і тим більше стягнути його.

У національному законодавстві немає підходів до розподілу видів гудвілу, загалом йдеться лише про гудвіл при придбанні. При цьому існують розбіжності у розумінні поняття «гудвіл» в законодавстві щодо бухгалтерського та податкового обліків: у податковому обліку гудвіл вважається нематеріальним активом, а в бухгалтерському він виключений зі складу нематеріальних активів та

обліковується на окремому від нематеріальних активів рахунку 19 «Гудвіл» (табл.1.7).

Таблиця 1.7

Розуміння поняття «гудвіл» у бухгалтерському та податковому обліку

Податковий облік	Бухгалтерський облік
Ст.14.1.40.: гудвіл (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо	ПСБО8: не входить до складу нематеріальних активів ПСБО 19 п.4: гудвіл - перевищення вартості придбання часткою покупця справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання

У Цивільному кодексі України (ЦКУ) термін “ділова репутація” використовується, в основному, для позначення нематеріального блага – ділової репутації громадянина (ст. 299) та ділової репутації юридичної особи (ст. 94). Слід підкреслити, що значення цього терміна у ЦКУ далеко не ідентичне тому, що зазвичай стоїть за терміном “гудвіл”. Під діловою репутацією розуміється позитивна оцінка громадянина або юридичної особи іншими учасниками майнового обороту [121]. При цьому згідно п.1 ст.1116 ЦКУ, ділова репутація за договором комерційної концесії може бути передана однією стороною в користування іншій стороні за винагороду на певний термін або безстроково, а відповідно й може відчужуватися; а згідно ч.1 ст.1133 ділова репутація може бути вкладом учасника простого товариства у спільну діяльність (спільне майно). При цьому зазначено, що грошова оцінка вкладу учасника у спільне майно провадиться за погодженням між учасниками, а отже ділова репутація може й оцінюватися [121]. Таким чином, у ділової репутації з’являються ознаки умовного майнового змісту.

Суспільні відносини, що склалися у сфері правового регулювання господарського обігу знань, ділової репутації та ділових зв'язків, потребують додаткової їх регламентації у Господарському кодексі України. Для цього необхідно, насамперед, дати визначення понять "ділова репутація", "ділові зв'язки", "знання" як внесків до власного інтелектуального капіталу підприємства,

що дозволить провести їх розмежування, визначити особливості цих понять для фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, та юридичних осіб. На даний час найбільш активно проблеми інтелектуальної власності аналізують юристи у площині її юридичного санкціонування і реалізації. Проте усі юридичні питання похідні від економічних, тому що саме економічні відносини, що складаються у сфері інтелектуальної власності, є більш фундаментальними. Розкривши економічний зміст інтелектуальної власності можна створити науково обгрунтоване законодавство щодо шляхів і методів її ефективної реалізації.

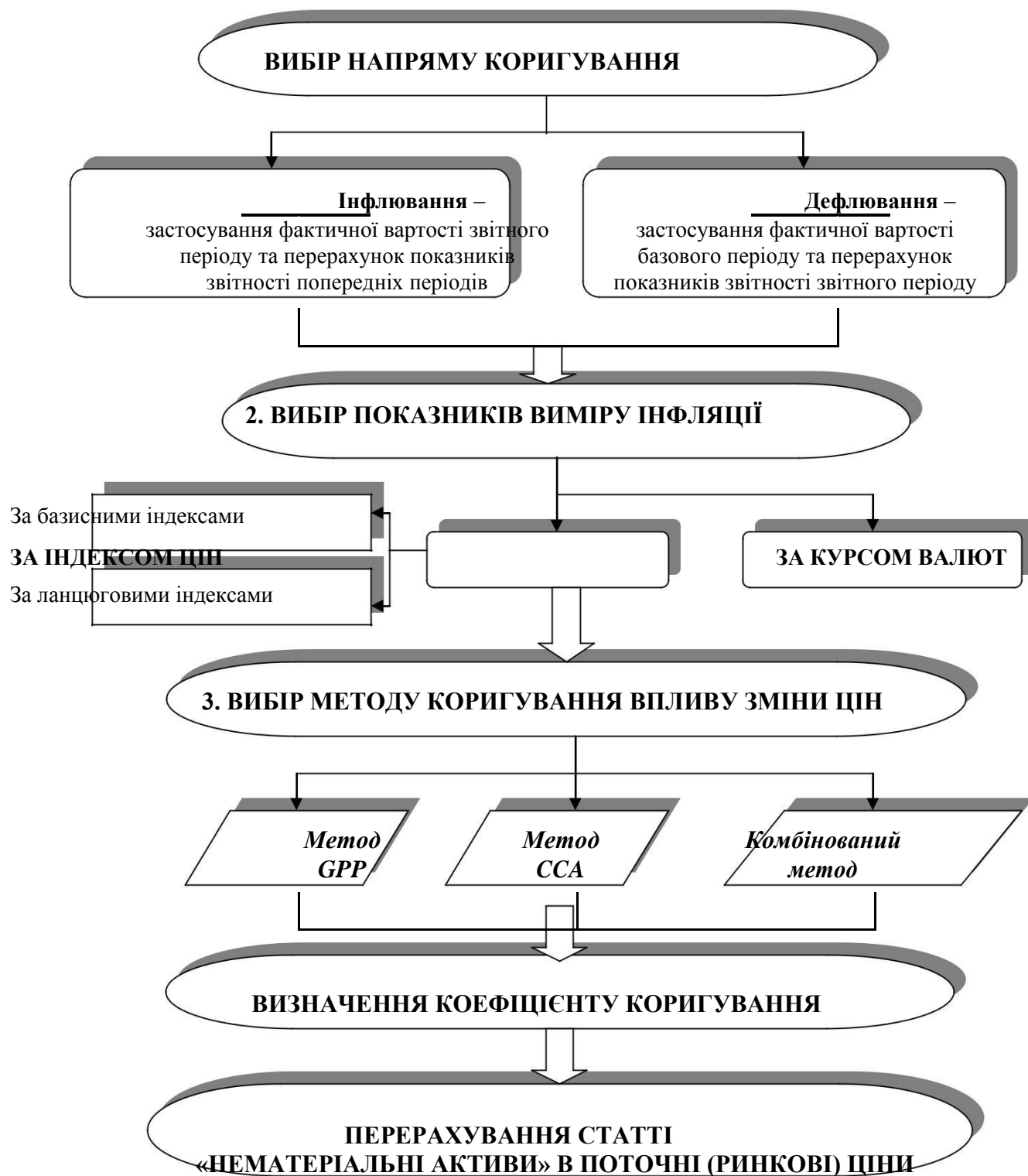


Рис.1.1. Гармонізація вітчизняних і міжнародних підходів до проведення коригування немонетарної статті балансу «Нематеріальні активи» в умовах інфляції

Тому дослідження саме економічного змісту і обліково-аналітичних аспектів реалізації інтелектуальної власності в системі управління підприємством нині домінує у наукових дослідженнях.

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Фінансовий, управлінський та податковий облік нематеріальних активів

Фінансовий облік нематеріальних активів

Етапи та порядок загального ведення обліку нематеріальних активів при придбанні на підприємствах наведено на рис. 2.1.

Облік нематеріальних активів	Поняття і класифікація	<i>Поняття</i>
		<i>Нематеріальний актив</i> - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.
	Документування господарських операцій	<i>Класифікація</i>
		<i>Нематеріальні активи:</i> права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, інші нематеріальні активи.
	Синтетичний облік	<i>При надходженні</i>
		Договори (купівлі-продажу, дарування та інші), податкові накладні, акт приймання-передачі, прибутковий ордер, платіжне доручення, ВКО, 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"
Аналітичний облік	<i>При вибутті</i>	
	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"	
Відображення в облікових регістрах звітності	<i>В облікових регістрах</i>	
	графа 5 розділу I Журналу 4с.-г.	
	<i>У фінансовій звітності</i>	
	Баланс (ф. № 1), рядок 1000 Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5) ряд. 010, 020, 030, 040, 050, 060, 070	

Рис. 2.1. Загальна схема обліку нематеріальних активів у ДП ДГ «Артеміда»

ІК НААН України

Первинний бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

– права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

– права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

– права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

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

– авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

– незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

– намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

– можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

– інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то

витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

На балансі ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України станом на кінець 2017 року обліковуються лише нематеріальні активи право користування майном на загальну суму 5834 тис.грн.

В ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України придбані (створені) нематеріальні активи зараховані на баланс підприємства за первісною вартістю.

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.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую 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.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або

частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат на придбання.

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням будь-яких витрат на придбання.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

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

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

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

Підставою для оприбуткування об'єктів нематеріальних активів є такі документи:

- патент на винахід, патент на промисловий зразок;
- свідоцтво України на знак для товарів і послуг;
- авторський договір або договір з організаціями, які управляють

майновими правами авторів на колективній основі;

- патент на сорт;
- дозвіл на виробництво, реалізацію та використання насіння;
- рахунки за придбання програмного забезпечення, “ноу-хау”, місця на товарних або фондових біржах, майнового комплексу та розрахунку суми гудвілу по ньому;
- документи, які підтверджують витрати на створення нематеріальних активів.

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732 “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” застосовують такі форми первинних документів з обліку відповідних об’єктів:

- “Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-1) – застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об’єктів інтелектуальної власності;
- “Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-2) – використовується для аналітичного обліку нематеріальних активів;
- “Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-3) – застосовується для оформлення вибуття таких об’єктів при їх списанні (ліквідації);
- “Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” (ф. НА-4) – призначений для оформлення даних інвентаризації нематеріальних активів.

Облік нематеріальних активів здійснюють на рахунку 12 “Нематеріальні активи” за такими 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”.

В ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України для обліку нематеріальних активів використовується лише субрахунок 127 “Інші нематеріальні активи”.

На субрахунку 121 “Права користування природними ресурсами” ведуть облік наявності об’єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 “Права користування майном” ведуть облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 “Права на комерційні позначення” ведуть облік наявності права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

На субрахунку 124 “Права на об’єкти промислової власності” ведуть облік наявності прав на об’єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо).

На субрахунку 125 “Авторське право та суміжні з ним права” ведуть облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунку 127 “Інші нематеріальні активи” ведуть облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

За дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи” відображають придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та суму дооцінки таких активів в кореспонденції з кредитом рахунків: 14 – повернення фінансових інвестицій нематеріальними активами; 15 – придбання, створення (виготовлення) нематеріальних активів на підприємстві власними силами; 18 – повернення нематеріальних активів, які були передані у фінансову оренду; 37 – придбання об’єктів через підзвітних осіб; 41 – надходження об’єктів як внесків у

пайовий капітал; 42 – дооцінка нематеріальних активів; 46 – надходження об'єктів як внески у статутний капітал; 48 – надходження об'єктів як цільові внески і гуманітарна допомога; 53 – придбання об'єктів у фінансову оренду; 74 – безоплатне надходження нематеріальних активів та ін.

За кредитом рахунку 12 “Нематеріальні активи” обліковують вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання та суму уцінки нематеріальних активів в кореспонденції з дебетом рахунків: 13 – списання накопиченої амортизації нематеріальних активів при їх вибутті внаслідок ліквідації, реалізації тощо; 18 – передача у фінансову оренду; 42 – уцінка нематеріальних активів; 97 (85 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) – списання залишкової вартості нематеріальних активів при їх вибутті та ін.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Активний ринок – це ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта. Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів

заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу (дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал”), а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду (дебет рахунку 97 “Інші витрати” і кредит рахунку 12 “Нематеріальні активи”).

Чергову індексацію нематеріальних активів, по яких уже раніше проводилась дооцінка та уцінка, відображають у такому порядку:

– дооцінку у сумі, яка не перевищує різницю між попередніми уцінками і попередніми дооцінками залишкової вартості об'єкта, спрямовують в доходи звітного періоду (дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредит рахунку 74 “Інші доходи”), а перевищення цієї різниці – на збільшення додаткового капіталу (дебет рахунку 12 і кредит рахунку 42 “Додатковий капітал”);

– уцінку у сумі, яка не перевищує різницю між попередніми дооцінками і попередніми уцінками залишкової вартості об'єкта, спрямовують на зменшення додаткового капіталу (дебет рахунку 42 “Додатковий капітал” і кредит рахунку 12 “Нематеріальні активи”), а перевищення цієї різниці – на витрати звітного періоду (дебет рахунку 97 “Інші витрати” і кредит рахунку 12).

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: дебет рахунку 42 “Додатковий капітал”, кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта НА;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання

об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта НА, на суму числа років його корисного використання;

4) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта НА.

Слід зазначити, що, на відміну від основних засобів, при нарахуванні амортизації на нематеріальні активи не застосовується метод прискореного зменшення залишкової вартості (застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5 пункту 145.1 статті 145 Податкового Кодексу.

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків: коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Щомісячна сума нарахованої амортизації відображається по дебету рахунків обліку витрат (15, 23, 91, 92, 93, 94 або 83 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”) і кредиту рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (субрахунок 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”).

Таблиця 2.1

**Відображення господарських операцій з нематеріальними активами в
ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України**

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>Придбання нематеріальних активів за грошові кошти</i>			
Перераховано кошти постачальнику	371	311	2000
ПДВ	641	644	333,33
Капітальні інвестиції	154	371	1666,67
Списана заборгованість з ПДВ	644	371	333,33
Списано послуги сторонніх організацій, пов'язаних з придбанням та введенням в експлуатацію НА	154	631	500
Заборгованість з ПДВ	641	631	100
Оплачено послуги сторонніх організацій	631	311	600
Оприбутковано НА	127	154	2166,67
<i>Безоплатна передача нематеріальних активів (первісна вартість НА — 9000 грн, накопичена амортизація — 6000 грн)</i>			
Списання накопиченої амортизації НА	133	127	6000
Списання у сумі собівартості (залишкової вартості)	977	127	3000
Нарахування ПДВ на залишкову вартість	977	641	600
Закриття рахунка доходу	793	977	3600
<i>Безоплатне отримання нематеріального активу (первісна вартість НА — 9000 грн, накопичена амортизація — 3000 грн)</i>			
Оприбуткований НА у сумі залишкової вартості	127	424	6000
Оприбуткована накопичена амортизація НА	127	133	3000

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється – починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Основні проводки за операціями з нематеріальними активами, що

використовуються ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України, наведені в табл. 2.1.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за їх видами та окремими об'єктами у Відомості 4.3с.-г. аналітичного обліку нематеріальних активів, в яку з реєстрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок звітного року. Протягом звітного року щомісяця на підставі первинних облікових документів записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, про їх вибуття. На кінець кожного місяця визначається сальдо нематеріальних активів та їх амортизації.

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожен з яких відкривається Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2). Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

На підставі первинних документів дані про рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображаються в облікових реєстрах і використовуються для заповнення Головної книги та форм звітності.

Для узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів та амортизацію, а також для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4 с.-г. У даному журналі відображається:

1) вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку;

2) сума нарахованої амортизації, а також сума збільшення зносу внаслідок дооцінки та зменшення корисної вартості;

3) вартість негативного гудвілу, що виникає в результаті придбання;

4) капітальні інвестиції щодо введення в дію нематеріальних активів

вибуття внаслідок продажу тощо.

У кінці місяця кредитові обороти рахунків 12 і 13 з відповідних Журналів переносять до Головної книги. Обороти за дебетом рахунків 12 і 13 в Головну книгу будуть занесені при рознесенні сум інших журналів (журналів-ордерів) з кредиту відповідних рахунків.

Управлінський облік нематеріальних активів

Нематеріальні активи відіграють важливу роль у здійсненні діяльності підприємства. Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю і рухом кожного об'єкта нематеріального активу окремо.

Інформація щодо обліку наявності та руху нематеріальних активів необхідна управлінцям в розрізі кожного об'єкту,

Управління нематеріальними активами - це процес спостереження, фіксації, відтворення та впливу на нематеріальні активи з метою найбільш ефективного їх використання в підприємницькій діяльності. Всі ці дії ґрунтуються на зборі і обробці інформації, без якої процес управління неможливий.

1. Облік надходження до наявності

Підставою для оприбуткування нематеріальних активів є документи, які ідентифікують ці активи. Вони мають описувати сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання, наприклад, опис рецептів, право власності на землю, патент, свідоцтво тощо, а також відображати його первинну вартість, термін корисного використання, норму зносу, підрозділ, в якому буде використовуватися об'єкт, підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, з додатком документів, в яких описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання. Крім того, документ має підтверджувати ті чи інші майнові права підприємства:

а) придбання нематеріальних активів;

б) одержання нематеріального активу від засновників у рахунок внесків до статутного комітету.

Підприємство може переоцінювати нематеріальні активи.

2. Облік використання (амортизація) нематеріальних активів

Відповідно до П(С)БО 8 нарахування амортизації нематеріальних активів

здійснюється протягом терміну їх корисного використання, але не більше 20 років, починаючи з дати прийняття на облік[103].

Підприємство при визначенні терміну корисного використання нематеріального активу має враховувати:

Строки корисного використання цього активу підприємством;

— науково-технічний прогрес і зміну попиту на продукцію, товари, роботи послуги, які виробляються з допомогою цього активу (моральний знос);

— юридичні чи інші обмеження на його використання;

— інші чинники.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з особливостей та умов його форми отримання очікуваних економічних вигод.

Суми амортизації, нарахованої протягом звітної періоду, відображаються у складі затрат цього періоду або включаються до собівартості іншого активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод амортизації підлягає перегляду в кінці звітної періоду, якщо в наступному періоді очікуються суттєві зміни, цього терміну порівняно із його початковою оцінкою.

Зміна методу нарахування амортизації нематеріального активу відображається як зміна облікової оцінки відповідно до національного стандарту бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

3. Облік вибуття нематеріальних активів

Вибуття нематеріального активу може бути пов'язано з:

— неможливістю отримання надалі економічних вигод від його використання;

— безоплатної передачі;

— продажу.

Податковий облік нематеріальних активів

З прийняттям нового Податкового кодексу відбулося максимальне наближення фінансового та податкового обліку нематеріальних активів, зокрема, їх зносу. Податковим кодексом встановлені строки мінімального використання нематеріальних активів (Ст. 145.1.1).

Згідно п. 145.1.1. нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5 пункту 145.1 статті 145 цього Кодексу.

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації) (п. 145.1.2).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в пункті 145.1 ПК [97].

2.2. Відображення в фінансовій, податковій та статистичній звітності інформації про нематеріальні активи

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено у статтях 11 – 14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” та у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Згідно з НП(С)БО 1 метою складання Балансу є надання користувачам

повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня звітного періоду (НП(С)БО 1, п. 12). Баланс подається у складі річної та проміжної (квартальної) звітності. Крім того, підприємства складають Баланс на кінець місяця[92].

У Балансі підприємства відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства за умови відповідності всім критеріям визнання (НП(С)БО 1, п. 4, 10 – 13). Якщо об'єкт бухгалтерського обліку не відповідає принаймні одному із критеріїв визнання, то він не відображається у Балансі.

Таблиця 2.2

Взаємозв'язок між статтями Балансу та рахунками Плану рахунків

Назва статті	Код рядка	Визначення статей згідно з ПБО 2	Рахунки Плану рахунків, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
АКТИВ			
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:		У статті “Нематеріальні активи” відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з ПБО 8 “Нематеріальні активи”	
залишкова вартість	1000	Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу	Рядок 1001 – рядок 1002
первісна вартість	1001	Первісна вартість нематеріальних активів	Дт 12 “Нематеріальні активи”
накопичена амортизація	1002	Нарахована у встановленому порядку сума зносу нематеріальних активів	Кт 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”

У балансі підприємства нематеріальні активи відображаються окремо за первісною (переоціненою) вартістю і залишковою вартістю. Окремо наводиться сума накопиченої амортизації нематеріальних активів. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю нематеріальних активів і сумою їх накопиченої амортизації на дату балансу.

Зв'язок між статтями Балансу та рахунками Плану рахунків, який було встановлено на основі вимог НП(С)БО 1 до змісту окремих статей Балансу та

Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, відображено у табл. 2.2.

У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація щодо наявності нематеріальних активів, здатних впливати на рішення, що приймаються на їх основі. Ця умова забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення. Відображення даних з рахунку 12 "Нематеріальні активи" в облікових регістрах і фінансовій звітності наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Розкриття інформації про нематеріальні активи

Шифр та назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
12 "Нематеріальні активи"	Журнал 4с.-г. Відомість 4.3с.-г.	1000	010, 020, 030, 040, 050, 060, 070

Взаємозв'язок між даними фінансового обліку та ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» показано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Взаємозв'язок даних обліку та звітності із формою №5 Приміток до річної фінансової звітності

Розділ, рядок		Схема заповнення граф, відповідність форм
1		2
I. Нематеріальні активи		
Права користування природними ресурсами	010	<p><u>По рядках 010 – 070 в розрізі субрахунків відповідно до типу нематеріального активу:</u> Гр.3 = сальдо на початок року за дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи”; Гр.4 = сальдо на початок року за кредитом рахунку 133 “Знос нематеріальних активів”; Гр.5 = дебетовий оборот за звітний рік за рахунком 12 “Нематеріальні активи” за вирахуванням сум кореспонденції дебету рахунку 12 “Нематеріальні активи” з кредитом рахунку 423 “Дооцінка активів”; Гр.6 дооцінка первісної вартості (+) = сума кореспонденції дебету рахунку 12 “Нематеріальні активи” з кредитом рахунку 423 “Дооцінка активів” (крім збільшення корисності); Гр.6 уцінка (-) = сума кореспонденції дебету рахунку 423 “Дооцінка активів” з кредитом рахунку 12 “Нематеріальні активи” (крім зменшення корисності); Гр.7 дооцінка (+) = сума кореспонденції дебету рахунку 423 “Дооцінка активів” з кредитом рахунку 133 “Знос нематеріальних активів” (крім збільшення корисності) Гр.7 уцінка (-) = сума кореспонденції дебету рахунку 133 “Знос нематеріальних активів” з кредитом рахунку 423 “Дооцінка активів” (крім зменшення корисності);</p>
Права користування майном	020	
Права на знаки для товарів і послуг	030	
Права на об'єкти промислової власності	040	
Авторські та суміжні з ними права	050	
Гудвіл	060	

Інші нематеріальні активи	070	<p>Гр.8 = кредитовий оборот за звітний рік за рахунком 12 “Нематеріальні активи” за вирахуванням сум кореспонденції дебету рахунку 423 “Дооцінка активів” з кредитом рахунку 12 “Нематеріальні активи”;</p> <p>Гр.9 = дебетовий оборот за звітний рік за рахунком 133 “Знос нематеріальних активів” за вирахуванням суми кореспонденції дебету рахунку 133 “Знос нематеріальних активів” з кредитом рахунку 423 “Дооцінка активів”;</p> <p>Гр.10 = кредитовий оборот за звітний рік за рахунком 133 у кореспонденції з дебетом рахунків витрат (23, 91, 92, 93, 94, 99);</p> <p>Гр.11 = оборот за дебетом рахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” в частині зменшення корисності нематеріальних активів;</p> <p>Гр.12 = аналітика рахунку 12 “Нематеріальні активи” відносно змін не відображених по інших графах (внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок);</p> <p>Гр.13 = аналітика за рахунком 133 “Знос нематеріальних активів” відносно змін не відображених по інших графах;</p> <p>Гр.14 = сальдо на кінець року за дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи”;</p> <p>Гр.15 = сальдо на кінець року за кредитом рахунку 133 “Знос нематеріальних активів”</p>
Разом	080	Арифметична сума рядків 010 – 070 по графах; Гр. 3=Гр.3 Ф1, ряд.011; Гр. 4=Гр.3 Ф1, ряд.012; Гр. 14=Гр.4 Ф1, ряд.011; Гр. 15=Гр.4 Ф1, ряд.012
Із рядка 080, графа 14:	081 - 083	Аналітика сальдо на кінець року за рахунком 12 “Нематеріальні активи”.
Із рядка 080, графа 5: вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084	Аналітика дебетових оборотів за рахунком 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів” в частині цільових асигнувань (Дт 154 Кт 48; Дт 12 Кт 154; Дт 48 Кт 69)

2.3. Шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів

Відповідно до методологічних засад Положення (стандарту) 8 "Нематеріальні активи" (далі П(С)БО 8) з метою ведення бухгалтерського обліку нематеріальні активи (далі НМА) об'єднані в однорідні групи [103]. В цьому ж нормативному документі визначено і складові цих груп НМА.

Вважаємо, що є необхідним з'ясувати детальніше склад кожної групи та уточнити сутність кожного об'єкту групи.

Першою групою визнані права користування природними ресурсами. Відповідно до П(С)БО 8 до них відносять право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо. На основі відповідної законодавчої бази об'єкти даної групи можуть бути уточнені:

- право користування надрами: право на геологічне вивчення; видобування корисних копалин; геологічне вивчення нафтогазоносних надр; будівництво та експлуатація підземних споруд, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у тому числі для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва,

скидання стічних і супутніх вод; створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове, культурне, рекреаційно-оздоровче значення тощо;

- право користування ресурсами:

- водними – спеціальне водокористування, будівельні, днопоглиблювальні роботи, видобування піску і гравію, прокладання кабелів, трубопроводів та інших комунікацій на землях водного фонду;

- лісними – для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, проведення науково-дослідних робіт;

- біологічними – право на полювання, рибальство;

- право користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією: право на користування зафіксованих даних геологічного, геофізичного, геохімічного, аерокосмічного, економічного змісту, що характеризують будову надр, наявні в них корисні копалини, умови розробки родовищ, інші якісні і кількісні параметри та особливості надр і отримані за результатами геологорозвідувальних, геолого-екологічних, науково-дослідних, експлуатаційних та інших робіт.

Дозволи на користування природними ресурсами можуть видаватись на різні строки користування, а тому з урахуванням ключових характеристик НМА, які визначені нормами П(С)БО 8, до складу цієї групи нематеріальних активів слід включати лише дозволи строком більше 1 року (або одного операційного циклу) [103].

Група прав користування майном включає:

- право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства (строковий земельний сервітут);

- право користування будівлею ;

- право на оренду приміщень (патент на право оренди будівель (споруд, приміщень).

Вважаємо, що право користування будівлею є не що інше як оренда, а тому слід виключити цей об'єкт зі складу НМА.

Наступні три групи включають права інтелектуальної власності. В

Цивільному кодексі України [121] та П(С)БО 8 [103] відсутні вимоги щодо того, які саме права інтелектуальної власності мають враховуватись як нематеріальні активи: або право володіти, або право користуватись, або право розпоряджатись чи за наявності всіх трьох прав разом.

Аналіз нормативних документів України дозволяє зробити висновок: якщо за ліцензійною угодою передається право користуватись (за винятком виключних прав) об'єктами права інтелектуальної власності, що за економічним змістом є орендою, але облік угод, які пов'язані з використанням авторських та суміжних прав не регламентується нормами П(С)БО 14 "Оренда". Отже, якщо передається право володіти та користуватись, або право користуватись та розпоряджатись, або всі три складові майнового права (володіти, користуватись та розпоряджатись), то згідно з вимогами П(С)БО 8 даний об'єкт права інтелектуальної власності (далі ОПВ) буде відображатись на балансі підприємства як нематеріальний актив [103].

Група прав на комерційні позначення включає лише два об'єкти: права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг) та комерційні (фірмові) найменування тощо.

Вважаємо, що слід внести зміни до назви даної групи, а саме "група прав на засоби індивідуалізації товарів і послуг", оскільки до даної групи належать права на торговельні марки, тобто права на позначення, яке здатне відрізнити товари або послуги одного підприємства від товарів, робіт або послуг іншого. Комерційні (фірмові) найменування дають можливість вирізнити одну особу з-поміж інших та не вводять в оману споживачів щодо справжньої її діяльності.

На нашу думку, до цієї групи слід також включити право на географічне зазначення, тобто позначення, яке ідентифікує товар, що походить із певної місцевості, а вихідні якості, репутація або інші характерні характеристики якого значною мірою пов'язують із його географічним походженням. Даний об'єкт інтелектуальної власності відповідає всім вимогам визнання нематеріальним активом, а тому може і повинен бути відображений в обліку підприємства.

Група права на об'єкти промислової власності складаються з:

- прав на винаходи, корисні моделі (право на пристрій, речовину, штам мікроорганізму, культуру клітин рослин і тварин, біологічний матеріал, процес);

- права на промислові зразки (право на форму, малюнок, розфарбування або їх поєднання, що визначають зовнішній вигляд промислового зразка);
- права на сорти рослин;
- права на породи тварин;
- права на компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- права на комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау;
- права на захист від недобросовісної конкуренції тощо;

Автор погоджується з думкою С.В. Шульги щодо прав на захист від недобросовісної конкуренції. Право на захист від недобросовісної конкуренції має будь-який господарюючий суб'єкт. Цим правом є не що інше, як можливість звернутися до Антимонопольного комітету України, його територіальних відділень із заявою про захист своїх прав або захистити свої права у судовому порядку, що потягне за собою грошові витрати. Але відповідно до норм П(С)БО 8 нематеріальні активи є немонетарним активом [103]. З позиції бухгалтерського обліку гроші – це монетарний актив, саме тому вони не можуть бути визнані нематеріальним активом, а отже, мають обліковуватися, як витрати майбутніх періодів.

В дану групу включені об'єкти інтелектуальної власності, які деякі автори, з точки зору права, розподіляють на дві групи – об'єкти промислової власності та нетрадиційні об'єкти. Ми погоджуємося з позицією Польової Т.В. щодо виокремлення певних об'єктів права інтелектуальної власності, таких як права на сорти рослин, породи тварин, раціоналізаторські пропозиції, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, в окрему групу НМА. Також група прав на нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності необхідна для цілей аналізу.

В групі прав на об'єкти промислової власності залишаються:

- право на винаходи, корисні моделі (право на пристрій, речовину, штам мікроорганізму, культуру клітин рослин і тварин, біологічний матеріал, процес);
- права на промислові зразки (право на форму, малюнок, розфарбування або їх поєднання, що визначають зовнішній вигляд промислового зразка).

Остання група, яка складається з об'єктів інтелектуальної власності,

"авторське право та суміжні з ним права" включає:

- право на літературні, художні, музичні твори;
- права на комп'ютерні програми;
- права на програми для електронно-обчислювальних машин;
- права на компіляції даних (бази даних);
- права на виконання;
- права на фонограми;
- права на відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо.

16 березня 2005 року до П(С)БО 8 були внесені зміни про включення такого об'єкту нематеріальних активів як права на комп'ютерні програми. Проведений аналіз порівняння понять "комп'ютерні програми" та "програми для електронно-обчислювальних машин" показав, що немає різниці між цими двома термінами. А тому вважаємо, що слід виключити з переліку даної групи права на програми для електронно-обчислювальних машин.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Не можна не погодитися з думкою І.А. Бигдан, І. Тарасової, А. Нарожного про те, що виділення групи "незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи" є невиправданим, оскільки капітальні інвестиції по своїй природі не можуть прирівнюватися до нематеріальних активів. Згідно Інструкції про план рахунків для їхнього обліку передбачено окремий субрахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", на якому відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами нема матеріальних активів, а тому вважаємо необхідним виключити цю групу із переліку.

Група "інші нематеріальні активи" включає:

- право на провадження діяльності;
- використання економічних та інших привілеїв тощо.

Вважаємо, що до цієї групи слід включити право користування місцем на фондовій та товарній біржі, право на користування монопольним положенням, на провадження окремих видів діяльності (ліцензії). Щодо прав на провадження окремих видів діяльності, то на нашу думку включення їх до складу нематеріальних активів є доцільним лише за умови, що дозвіл видається строком більше року чи одного операційного циклу.

Не можна залишити без уваги і такий об'єкт як права на Web-сайт.

Інтернет-сайт, що з'явився в результаті розробки, повинен визнаватися як нематеріальний актив, якщо окрім відповідності загальним вимогам визнання й первісної оцінки, описаним в п. 19. МСФЗ 38, підприємство може також дотримати вимог, викладених в п. 45 МСФЗ 38. Зокрема, підприємство може продемонструвати, яким чином його інтернет-сайт буде генерувати ймовірні майбутні економічні вигоди, коли, наприклад, даний інтернет-сайт здатний генерувати дохід, включаючи прямий дохід від розміщення на ньому замовлень. Якщо підприємство не зможе показати, яким чином інтернет-сайт, розроблений винятково, або насамперед, для просування й реклами його власних товарів і послуг, буде генерувати ймовірні майбутні економічні вигоди, то відповідно, всі витрати на розробку такого інтернет-сайту повинні визнаватися як видатки в той момент, коли вони понесені [90].

Певні автори пропонують включити до цієї групи право на телефонний зв'язок.

Не для всіх нематеріальних активів право власності є вагомим, і кошти, сплачені за активацію номера, незалежно від права власності на нього, слід визнавати нематеріальним активом і відображати на рахунку 127 "Інші нематеріальні активи".

В складі нематеріальних активів певні автори окремою групою виокремлюють організаційні витрати, але це суперечить п. 9 П(С)БО 8, згідно з яким не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини.

Викладені вище положення щодо класифікації нематеріальних активів свідчать про те, що склад груп нематеріальних активів істотно відрізняється набором у них окремих видів об'єктів через неточності в трактуванні самих понять. В наслідок недостатньої вивченості багато з них не знаходять повноправного місця у звітності підприємств, у зв'язку із чим недооцінюється потенціал таких підприємств. Тому необхідно на законодавчому рівні визначити місце кожного об'єкта, його нішу в тій або іншій групі нематеріальних активів.

Вважаємо, що запропонована класифікація нематеріальних активів

дозволить раціонально вести синтетичний та аналітичний бухгалтерський облік цих економічних ресурсів.

В сучасній господарській практиці теоретичний рівень наукового знання сфері бухгалтерського обліку нематеріальних активів потребує оновленого підходу до вирішення питань, пов'язаних з предметом, методом, організацією і технікою, принципами бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Враховуючи, що визначення предмета бухгалтерського обліку є фундаментом його теорії, предмет бухгалтерського обліку нематеріальних активів запропоновано визначати на двох рівнях: емпіричному та теоретичному.

На емпіричному рівні предмет бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання запропоновано узгодити із визначеною Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, та розуміти як інформаційно-методичні аспекти надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про нематеріальні активи підприємства. На теоретичному рівні предмет бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання розглядаємо як систему принципів вимірювання, оцінки, реєстрації та узагальнення інформації про нематеріальні активи суб'єкта господарювання, що дозволяє виділити закономірності інноваційного розвитку і функціонування облікової системи підприємства, орієнтованої на управління інтелектуальним капіталом.

Метод бухгалтерського обліку нематеріальних активів для цілей управління інноваційним розвитком суб'єктів господарювання репрезентовано так: 1) система концепцій вартості нематеріальних активів, що застосовуються під час проведення їх оцінки; 2) методологічний інструментарій обліку нематеріальних активів; 3) сукупність принципів, що виступають процедурними регулятивами методології та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів для цілей управління інноваційним розвитком підприємства.

Необхідність забезпечення концепції збереження капіталу у процесі його кругообороту за окремими фазами розширеного відтворення є передумовою виникнення теорії подвійного запису. За такого підходу, для потреб

бухгалтерського обліку нематеріальні активи та інтелектуальний капітал є рівнозначними та взаємозамінними, тотожними поняттями, які виникають залежно від фази кругообороту авансованого капіталу у права інтелектуальної власності та потребують подвійної фіксації прояву свого кругообороту: в активі - у формі нематеріальних активів та в пасиві – у формі інтелектуального капіталу як складової частини власного капіталу підприємства.

Принципи бухгалтерського обліку нематеріальних активів та принципи організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів логічно розглядати окремо. З урахуванням статичної та динамічної теорій балансоведення, принципи бухгалтерського обліку нематеріальних активів об'єднано у три групи: 1) принципи, пов'язані з суб'єктом, від імені котрого ведеться облік (самостійність, безперервність діяльності); 2) принципи, пов'язані з організацією системи обліку (цілісність, відносність, доповнюваність); 3) принципи, пов'язані з веденням обліку (реєстрація, консерватизм).

Детальний розгляд ПСБО 8 «Нематеріальні активи» показав, що у стандарті поєднано окремі елементи статичної та динамічної теорії бухгалтерського обліку, у результаті чого відбулося зміщення понять і нормативних конструкцій. Як результат, стаття «Нематеріальні активи», що відображається у фінансовій звітності, не несе інформацію для оцінки майнового стану, інноваційних процесів на підприємстві, його інтелектуального потенціалу.

В умовах інституціональних змін, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, що втілює у собі, переважно, витрати інтелектуальної праці, власність на матеріальні засоби виробництва вже не вважається основною умовою максимізації прибутку. Запорукою комерційного успіху суб'єктів господарювання стає не власність, а організація взаємодії у зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування, не володіння матеріальними об'єктами прав власності, а користування знаннями та результатами інтелектуального виробництва.

Вивчення сучасних процесів інформатизації та інтелектуалізації суспільства вказує на якісні зміни у визначеній вісі інтересів «власник – найманий робітник». Зокрема, в інформаційному суспільстві суттєво скорочуються можливості для монополії засобів виробництва невеликої групи людей і виокремлюється

протилежна тенденція до поєднання інтелектуальної праці та інформаційних засобів виробництва, в результаті чого створення доданої вартості здійснюється не через відчуження живої праці від уречевлених засобів виробництва, а навпаки - на основі «соціалізації» інтелектуального капіталу та «капіталізації» інтелектуальної праці.

Дослідження показало, що незважаючи на зміни сутнісних характеристик сучасного бізнесу, в усіх облікових і оціночних стандартах, а також в прикладних економічних методиках, базовим показником фінансового результату поточної діяльності підприємства продовжує залишатися показник "прибуток", а не «додана вартість». Внаслідок цього витрати на дослідження, підготовку і перепідготовку кадрів, на рекламу та просування продукції на ринку, на підвищення ділової репутації підприємства, на створення торгових марок (товарних знаків) після їх визнання витратами звітного періоду, в обліку рекомендовано списувати на зменшення фінансових результатів.

При розгляді сутності категорії «додана вартість» у нових економічних умовах встановлено, що ключовим фінансовим аспектом є співвідношення таких елементів як витрати на відтворення інтелектуальних зусиль робочої сили (v) та прибуток власників (m). У сучасних умовах поділ новоствореної вартості бізнесу на заробітну плату (v) та прибуток (m) як кінцевий фінансовий результат діяльності втрачає своє значення для цілей економічного аналізу та оцінки бізнесу. Важливістю набуває сума саме новоствореної «доданої» вартості, а також її раціональний розподіл між елементами інтелектуального капіталу та нематеріальними активами, а відтак і розкриття інформації про неї для зацікавлених сторін бізнесу.

Відповідно до Національного стандарту оцінки №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», об'єктами оцінки нематеріальних активів є об'єкти, які не існують у матеріальній формі, але дають змогу отримувати певну економічну вигоду [93], тобто не акцентується необхідність ідентифікації немонетарного активу. З цього витікає, що нематеріальні активи та об'єкти оцінки у нематеріальній формі — не те саме, оскільки вже йдеться про бухгалтерський облік та оціночну діяльність. Не кожен "об'єкт оцінки у нематеріальній формі"

буде визнано активами (за низькою ціною, коротким строком використання та недостатньою обґрунтованістю оцінки вартості). Тому:

- ✓ оцінюватись може все, що може призвести до отримання вигоди;
- ✓ не все, що було оцінено та продано, буде визнано активом для обліку;
 - ✓ якщо нематеріальний об'єкт оцінюється вперше, то цей процес є визначенням вартості саме нематеріального об'єкта, оскільки для визнання його нематеріальним активом потрібно спочатку оцінити його вартість і після такої оцінки об'єкт не завжди буде визнано активом.

Таким чином, спершу оцінюється нематеріальний об'єкт, а далі він визнається або не визнається активом. З іншого боку, якщо нематеріальний об'єкт вже був зарахований на баланс як актив, для перепродажу його можна лише переоцінити. З цього випливає, що оцінці підлягають тільки нематеріальні об'єкти (НО), а нематеріальні активи (НА) можуть лише переоцінюватись. Для загальновизнаної термінології характерне визначення "оцінка вартості нематеріальних активів" у тому розумінні, що вказана різниця не береться до уваги. Для оціночної діяльності більш підходить термін "нематеріальні об'єкти", оскільки якщо діло дійшло до їх окремої оцінки, то підприємство оцінюється вже не як безперервно діючий об'єкт і активи перетворилися просто на майно при ліквідації підприємства.

Багато дослідників дотримуються того положення, що в процесі оцінки вартість сукупних нематеріальних активів має бути не лише обґрунтована їх вартість при для можливості купівлі-продажу бізнесу (гудвіл), але й для оцінки їх у безперервно діючому підприємстві. Реальна ринкова вартість об'єктів інтелектуальної власності на різних етапах їх існування може зростати чи знижуватись порівняно з їх балансовою вартістю. Неадекватне відображення вартості об'єктів інтелектуальної власності у період їхнього використання призводить до того, що фінансові потоки і фінансові результати не точно висвітлюють значення інтелектуальної власності в діяльності підприємства. Окремі економісти вважають, що вирішити цю проблему можливо в процесі періодичної переоцінки нематеріальних активів.

На законодавчому рівні ці питання регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку

нематеріальних активів, у яких зазначається, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих об'єктів нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. За відсутності активного ринку переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності. При цьому переоцінена первісна вартість і переоцінена накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначаються множенням відповідно первісної вартості, накопиченої амортизації на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта [103].

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду. Виключенням є проведення повторних переоцінок. Зазначений порядок суперечить нормам МСФЗ, якими не передбачено рахунку, аналогічного до вітчизняного рахунку 42 "Додатковий капітал". Науковці по-різному висловлюються з приводу цього питання. Під час проведення переоцінки, за словами П. Цьомпи, якщо оціночна вартість вища за купівельну, то реалізований приріст вартості потрібно відображати як резерв, але в жодному випадку не як прибуток до розподілу.

Розглядаючи резерви капіталу, Т.М. Королюк пропонує здійснити їх диференціацію, замінивши назву рахунку 43 "Резервний капітал" на "Резерви прибутку" з виділенням таких субрахунків: 431 "Резервний капітал", 432 "Договірні резерви" і 433 "Резерв переоцінки". З огляду на додержання принципу обачності створення резерву в частині переоцінки нематеріальних активів із відображенням у складі резервного капіталу логічно правильно.

При вибутті об'єкта нематеріальних активів, який раніше був переоцінений, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

При детальному дослідженні питань облікової ідентифікації та оцінки нематеріальних активів виявлено ототожнення природи виникнення та існування нематеріальних та матеріальних активів. Проте, для надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про нематеріальні активи підприємства необхідно враховувати різницю, а точніше видову відмінність між нематеріальними та матеріальними активами. Вона полягає в тому, що метою використання матеріальних активів є збільшення кількості товарів, а нематеріальних активів – покращення їх якості. Тобто спрацьовує діалектичний закон переходу кількості в якість, яка і є базисом «економіки знань».

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Організаційно-методичні аспекти аналізу нематеріальних активів

Зростання ролі нематеріальних активів з позицій поточних та перспективних результатів діяльності підприємств в умовах інноваційної економіки зумовлює необхідність розробки методичних підходів до аналізу їх використання як інструменту забезпечення прийняття оптимальних рішень щодо обсягів інноваційної діяльності та випередження можливих конкурентів.

Питання проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів висвітлювалися в працях Т.М. Банасько [8, 9], І.Т. Райковської [109]. Ураховуючи результати їх досліджень у сфері аналізу нематеріальних активів встановлено, що загалом дослідники ототожнюють завдання аналізу нематеріальних активів із завданнями аналізу основних засобів на тому підґрунті, що нематеріальні активи та основні засоби є складовими необоротних активів підприємства. За твердженням науковців, основні завдання аналізу нематеріальних активів полягають в характеристиці

наявності, складу, руху, ефективності використання і оцінці їх дохідності та факторів, що на неї впливають (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Формулювання завдань аналізу використання нематеріальних активів у
працях науковців**

ІІІ науковця	Виділені завдання аналізу використання нематеріальних активів
Банасько Т.М.	Аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів. Аналіз структури нематеріальних ресурсів, наявних на підприємстві Аналіз ефективності нематеріальних активів. Аналіз впливу факторів на ефективність використання нематеріальних активів Аналіз резервів збільшення обсягів виробництва за рахунок використання нематеріальних об'єктів
Череп А.В., Пухальська А.П.	Аналіз забезпеченості нематеріальними активами. Аналіз наявності та руху нематеріальних активів. Аналіз ефективності використання нематеріальних активів.
Райковська І.Т.	Аналіз забезпеченості нематеріальними активами Аналіз ефективності використання нематеріальних активів.
Вакун О.В.	Аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів. Аналіз структури нематеріальних активів в розрізі різноманітних класифікаційних ознак Аналіз дохідності (ефективності використання) нематеріальних активів. Інтегрована оцінки використання нематеріальних активів. Аналіз обсягу, структури (за різними ознаками), динаміки і ефективності використання нематеріального капіталу.
Мошенський С.З., Олійник О.В.	Аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів. Аналіз структури нематеріальних активів. Структура нематеріальних активів за строками корисного використання. Аналіз структури вибуття нематеріальних активів. Аналіз за ступенем ліквідності Аналіз ефективності використання нематеріальних активів.
Савицька Г.В.	Аналіз об'єму та динаміки нематеріальних активів. Вивчення структури нематеріальних об'єктів за різними класифікаційними групами. Аналіз інвестицій в нематеріальні активи.

Критичний аналіз праць провідних вчених показав, що системно, із урахуванням стратегії інноваційного розвитку України в умовах глобалізаційних викликів, впливу нематеріальних активів на отримання надприбутків та підтримання високого рівня конкурентоздатності підприємств, проблеми організаційно-методичних підходів до аналізу використання нематеріальних активів на достатньому рівні не висвітлені.

Водночас, суттєвий вплив обсягів використання нематеріальних активів підприємства на рівень та якість прийнятих інноваційних та стратегічних рішень щодо випередження можливих конкурентів зумовлює необхідність подальшого вивчення та вдосконалення всіх можливих напрямків аналізу використання нематеріальних активів. З огляду на це, питання економічного аналізу використання нематеріальних активів потребують подальших ґрунтовних досліджень у частині урахування необхідності формування інноваційно-орієнтованої стратегії розвитку суб'єктами господарювання.

Загалом організаційно-методичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів з метою їх вдосконалення розглянемо за такими напрямками: уточнення об'єкту та завдань аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованих підприємств; вибір джерел інформації для його проведення; вдосконалення системи аналітичних показників; побудова моделей оцінки впливу факторів на ефективність використання нематеріальних активів та оцінки впливу ефективності використання даних активів на результати діяльності організації.

Для формулювання завдань аналізу використання нематеріальних активів інтелектуальну власність підприємств, що характеризується результатами наукової і винахідницької діяльності, логічно об'єднати в окремий об'єкт аналізу – «патентний портфель» нематеріальних активів підприємства.

У зв'язку з тим, що в умовах глобалізаційних викликів кожне підприємство повинно створювати інноваційну екосистему відкритого типу, яка перетворює результати інтелектуальної діяльності в затребувану на ринку продукцію та ефективний бізнес, патентний портфель нематеріальних активів стає основою створення комплексу інноваційних продуктів і технологій. Схематичне зображення та логіка визначення поняття «патентний портфель» як об'єкта аналітичного дослідження узагальнені в додатку рис.3.2.

Такий підхід до визначення об'єкта аналізу використання нематеріальних активів дозволяє згрупувати охоронні документи, включені до «патентного портфеля» нематеріальних активів, за ступенем ліквідності на 3 групи, що уможлиблює оптимізацію прийняття рішень про додаткові

капітальні інвестиції нематеріальні активи з метою інноваційного розвитку господарської діяльності:

Група 1. Ключові патенти: на основні технології, продукти та послуги, що приносять основний дохід підприємства і забезпечують конкурентоспроможність підприємства на ринку, а також патенти на нові технології і продукти, які в майбутньому можуть стати основними для підприємства.

Група 2. Другорядні патенти: на технології та продукти, які підприємство вирішило не розвивати, втім ці технології та продукти можуть виявитися основними для іншого підприємства, і в цьому випадку можливе ліцензування другорядних патентів для отримання додаткового доходу.

Група 3. Некорисні патенти: на продукти і технології, які не використовуються, а також на застарілі технічні рішення.

Оскільки останнім часом зростає економічний інтерес до підвищення доходності підприємства за рахунок використання виключного права підприємства на результати інтелектуальної діяльності, до основних завдань аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованого підприємства слід віднести:

Дослідження патентного середовища у сфері функціонування підприємства у звітному періоді.

Визначення потреби підприємства в нематеріальних активах для формування доходного патентного портфеля.

Оцінка вартості патентного портфеля нематеріальних активів підприємства у звітному періоді.

Оцінка динаміки обсягів патентного портфеля нематеріальних активів за останні 5 років для прогнозування тенденцій його нарощування.

Оцінка групової структури патентного портфеля нематеріальних активів за класифікацією згідно ПСБО 8 «Нематеріальні активи» та її зміни у звітному періоді.

Оцінка структури формування патентного портфеля нематеріальних активів за джерелами надходження (отримані частково за ліцензійним договором, отримані частково за договором комерційної концесії - франшизи,

отримані частково за договором лізингу, придбані, створені власними силами, внесені засновниками, отримані безоплатно) та її зміни у звітному періоді.

Оцінка структури формування патентного портфеля нематеріальних активів за видами правової захищеності охоронних документів (патенти, знаки охорони авторського права, товарні знаки) та її зміни у звітному періоді.

Дослідження структури патентного портфеля нематеріальних активів за термінами корисного використання і рівнем ліквідності та її зміни у звітному періоді для прийняття рішень щодо способу комерціалізації об'єктів прав інтелектуальної власності.

Аналіз структури патентного портфеля за причинами вибуття нематеріальних активів у звітному періоді.

Дослідження життєвого циклу виробництва продукції для визначення корисності нематеріального активу у звітному періоді.

Дослідження причинно-наслідкових залежностей впливу обсягів і структури патентного портфеля нематеріальних активів на доходи від реалізації нової продукції підприємства у звітному періоді.

Визначення патентовіддачі та доходності патентного портфеля нематеріальних активів підприємства у звітному періоді.

Аналіз патентної активності та патентоздатності підприємства у звітному періоді та її зміни.

Вивчення можливостей збільшення обсягів та розширення видового складу патентного портфеля нематеріальних активів для забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Послідовність проведення аналізу на практиці є алгоритмом дій аналітика. Порядок проведення аналізу використання нематеріальних активів анім підприємством пропонуємо розкривати через характеристику самостійних блоків аналізу та побудову технологічної схеми їх взаємозв'язку (додаток рис.3.3).

Згідно запропонованої послідовності (технології) аналізу використання нематеріальних активів, на інноваційно-орієнтованому підприємстві дослідження слід починати з оцінки попиту і пропозиції на нематеріальні активи у патентному середовищі (блок 1) та з обґрунтування потреби в нематеріальних активах (2-й блок на додаток рис.3.3). При цьому важливо оцінити стратегію підприємства в галузі використання нематеріальних активів.

Передусім необхідно порівняти загальну стратегію інноваційного розвитку підприємства з напрямками використання нематеріальних активів. Розрізняють дві основні стратегії використання нематеріальних активів: 1) як ресурс, тобто у виробництві, при збуті продукції, здійсненні інвестиційної або фінансової діяльності підприємства; 2) як товар, тобто комерційне використання нематеріальних активів.

Оскільки нематеріальні активи застосовуються в діяльності підприємств перш за все як ресурсний потенціал та формують його патентний портфель, на наступних етапах аналізу доцільно проаналізувати наявність та рух нематеріальних активів у звітному періоді: вивчити їх динаміку (4-й блок в додатку рис.3.3), структуру (5-й блок). У зв'язку з цим набуває актуальності проведення горизонтального, вертикального порівняльного аналізу, а також трендового аналізу.

Варто зауважити, що результатом аналізу взаємодії блоків 1-5 аналізу може бути обґрунтування рішень про формування резерву залучення у господарський оборот об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів. При цьому використання методів кореляційно-регресійного аналізу дозволить виміряти і оцінити вплив факторів, які з обсягом нематеріальних активів знаходяться в стохастичній, ймовірнісній залежності.

Важливо аналіз використання нематеріальних активів підприємства завершити оцінкою впливу використання нематеріальних активів на результати діяльності (7-й та 8-й блоки на рис.3.3). У зв'язку з цим актуальним є застосування економіко-математичного моделювання для побудови моделей чинників, а також прийомів факторного аналізу.

На завершальному етапі аналітичної роботи необхідна комплексна оцінка патентної активності персоналу (9-й блок) та вироблення рекомендацій щодо підвищення конкурентоспроможності впроваджених у виробництво інновацій (10-й блок на рис.3.3). Ці блоки аналізу, насамперед, реалізуються на основі багатовимірних порівнянь. Для комплексної оцінки ефективності використання нематеріальних активів у процесі виробництва нової продукції доцільно застосовувати метод стандартизованих коефіцієнтів. Це можуть бути коефіцієнти зростання вихідних базових показників, які найбільш об'єктивно відображають сутність процесу використання нематеріальних активів.

Для кожного блоку аналітичних задач формується окрема

підсистема узагальнюючих (синтетичних) і аналітичних показників, враховуючи принцип їх достатності для забезпечення глибоких аналітичних досліджень. Водночас визначаються взаємозв'язки між показниками, алгоритми їх розрахунку та рівні значень. Сукупність показників для розв'язання будь-якої аналітичної задачі визначається характером дослідження причинно-наслідкових зв'язків.

Річна вартість нематеріального активу (*SNMA*), з урахуванням генерування ним грошового потоку, розраховується за формулою:

$$SNMA = M \times P, \quad (3.1)$$

де *P* – очікуване річне надходження грошових коштів від використання даного нематеріального активу;

– мультиплікатор.

Мультиплікатор розраховують за формулою:

$$M = 1/ro, \quad (3.2)$$

де *ro* – ставка капіталізації (дисконтування) для стабільно працюючих підприємств даної галузі. Якщо прибуток зростає з темпом *g*, то

$$M = 1/(ro - g). \quad (3.3)$$

Основними критеріями для оцінки конкурентних переваг корпорації з урахуванням нематеріальних активів є такі:

- ✓ критерій ступеня новизни НА;
- ✓ критерій комплексності;
- ✓ критерій ефективності;
- ✓ критерій готовності до використання в подальшій господарській діяльності;
- ✓ критерій суспільної значимості нематеріального активу для підприємства.

В рамках кожного з обраних критеріїв оцінки запропоновано систему аналітичних показників нематеріальних активів для бальної оцінки конкурентних переваг корпорації (додаток табл. 3.13).

Пріоритетність критеріїв потрібно визначати індивідуально для кожного конкретного нематеріального активу. Це пов'язано з тим, що перелік вимог до різних нематеріальних активів неоднаковий, крім того, має місце фактор часу. Після проведення інтегральної оцінки нематеріального активу на основі багатокритеріального аналізу необхідно обґрунтувати доцільність його подальшого використання підприємством. Якщо така оцінка негативна, тоді слід визначитися з його продажем. У таких випадках постає питання ліквідності нематеріальних активів, яка розраховується з урахуванням двох взаємопов'язаних факторів, а саме: здатності нематеріального активу самостійно створювати вартість, тобто його відчуження від самого підприємства і потреба даного НА в підприємств-конкурентів. Якщо оцінка нематеріального активу висока, то може бути прийнято рішення про доцільність його використання надалі. У такому разі нематеріальний актив слід розглядати з урахуванням стратегічних і тактичних цілей розвитку підприємства.

В сучасних умовах господарювання впровадження сучасних інновацій повинно проводитися через систему їх трансферу, оскільки трансфер передбачає не лише передачу інформації з інноваційних технологій в сферу господарської діяльності підприємств, а також їх освоєння за активною участю автора, наукової установи та ін. і, безумовно, користувача цього об'єкту інтелектуальної власності.

Від вибору і підготовки інформаційної бази залежить якість проведеного аналізу. Інформаційну базу для аналізу використання нематеріальних активів ованого підприємства важливо розширити через аналіз інформації управлінського обліку та інформації експертного характеру. Важливо також використовувати статистичну, юридичну, маркетингову інформацію.

3.2. Аналіз нематеріальних активів в ДП ДГ «Артеміда» ІК

НААН України

Згідно з чинним законодавством ведення бухгалтерського обліку вкладення капіталу в нематеріальні активи – новий об'єкт аналізу. Нині частка нематеріальних активів у майні підприємства на вітчизняних підприємствах дуже низька, і тому можливості провести порівняння з аналогічними документами підприємств у країнах із розвинутою економікою практично немає. Отже, досвід організації обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами ще недостатній і не дає змоги здійснити глибокі узагальнення й дати корисні рекомендації.

У зв'язку з відсутністю цифрової інформації за окремими групами нематеріальних активів на Тернопільському фарфоровому заводі, як і на інших підприємствах, а також з огляду на відсутність інформації за аналогічний період не можна провести аналіз у динаміці.

Основними завданнями аналізу використання нематеріальних активів є:

- аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів;
- аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінами використання та аналіз правової захищеності; аналіз дохідності (рентабельності) і фондоддачі нематеріальних активів;
- аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи.

Для аналізу нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, які характеризують статику (стан спокою) і динаміку (рух) об'єкта, який вивчають. Особливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що відображають рівень їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства.

На основі даних бухгалтерського балансу (форма 1) і приміток до нього (форма 5) можна провести аналіз динаміки змін в обсязі нематеріальних активів в цілому і за видами за звітний період порівняно з даними базового періоду (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів

Показники	Номер рядка	Базовий період	Звітний період	Відхилення	
				+/-	%
A	B	C	D	E	F
Нематеріальні активи - разом, грн.	1	P.080 Ф.5	P.080 Ф.5	D1-C1	E1/C1×100
в тому числі за видами:					
права користування природними ресурсами	2	P.010 Ф.5	P.010 Ф.5	D2-C2	E2/C2×100
права користування майном	3	P.020 Ф.5	P.020 Ф.5	D3-C3	E3/C3×100
права на комерційні позначення	4	P.030 Ф.5	P.030 Ф.5	D4-C4	E4/C4×100
права на об'єкти промислової власності	5	P.040 Ф.5	P.040 Ф.5	D5-C5	E5/C5×100
авторські та суміжні з ними права	6	P.050 Ф.5	P.050 Ф.5	D6-C6	E6/C6×100
інші нематеріальні активи	7	P.010 Ф.5	P.010 Ф.5	D7-C7	E7/C7×100
Валюта балансу	8	P.280 Ф.1	P.280 Ф.1	D8-C8	E8/C8×100
Питома вага нематеріальних активів у валюті балансу,%	9	C1/C9×100	D1/D9×100	D9-C9	E9/C9×100

Нематеріальні активи неоднорідні за своїм складом, характером використання чи експлуатації у процесі виробництва за рівнем впливу на фінансовий стан і результати господарської діяльності. Тому необхідний диференційований підхід до їх оцінювання. З цією метою проводять класифікацію і групування нематеріальних активів за різними причинами. Таким чином, з'являється можливість аналізу структури нематеріальних активів.

Найважливішим для аналізу нематеріальних активів є аналітичне обстеження за видами, джерелами придбання, термінами корисного використання та за рівнем правової захищеності, престижності, ліквідності ризику вкладень капіталу в нематеріальні об'єкти (макет наведений в таблиці 3.3).

Далі необхідно проаналізувати структуру вкладень в об'єкти промислової власності, виділити у їх складі найефективніші види. За аналогічною схемою проводять аналіз структури нематеріальних активів за іншими ознаками групування.

При аналізі структури нематеріальних активів за джерелами надходження виділяють наступні групи об'єктів.

Таблиця 3.3

Аналіз строку корисного використання нематеріальних активів

Показники	Номер рядка	Строк корисного використання											Разом
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	більше 10	
А	В	С	Д	Е	Ф	Г	Н	І	Ж	К	Л	М	Н
Нематеріальні активи, тис. грн.	1	Дані оперативного обліку											
% до підсумку	2	$\frac{C1}{N1} \times 100$	$\frac{D1}{N1} \times 100$	$\frac{E1}{N1} \times 100$	$\frac{F1}{N1} \times 100$	$\frac{G1}{N1} \times 100$	$\frac{H1}{N1} \times 100$	$\frac{I1}{N1} \times 100$	$\frac{J1}{N1} \times 100$	$\frac{K1}{N1} \times 100$	$\frac{L1}{N1} \times 100$	$\frac{M1}{N1} \times 100$	$\frac{C1}{N1} \times 100$

Нематеріальні активи - всього (тис. грн.),

у тому числі:

- а) внесені засновниками;
- б) придбані за плату або в обмін на інше майно;
- в) одержані безпосередньо від фізичних і юридичних осіб;
- г) субсидії державних органів.

При аналізі структури нематеріальних активів за рівнем правової захищеності виділяють наступні групи об'єктів.

Нематеріальні активи - всього, (тис грн.), у тому числі захищені:

- а) патентами на винаходи;
- б) зареєстровані ліцензіями;
- в) свідоцтвами на корисну модель;
- г) патентами на промислові взірці;
- д) свідоцтвами на торгову марку;
- е) авторськими правами.

Далі проводять аналіз структури нематеріальних активів за термінами корисного використання.

При аналізі структури вибуття нематеріальних активів об'єкти групують за наступними напрямками.

Вибуло в звітному періоді нематеріальних активів - всього (тис. грн.), у тому числі через такі причини:

- а) списання після закінчення терміну служби;

- б) списання раніше встановленого терміну служби;
- в) продаж виняткових прав;
- г) безкоштовна передача нематеріальних об'єктів.

Для аналізу змін структури нематеріальних активів за видами складається наступна таблиця (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз змін структури нематеріальних активів

Показники		Базовий період		Звітний період		Відхилення	
		сума, грн.	питома вага, %	сума, грн.	питома вага, %	+ /	пунктів структури
А	В	С	Д	Е	Ф	Г	Н
Нематеріальні активи – разом	1	P.080 Ф.5	C1/C1×100	P.080 Ф.5	F1/F1×100	E1-C1	F1-D1
у тому числі:							
права користування природними ресурсами	2	P.010 Ф.5	C2/C1×100	P.010 Ф.5	F2/F1×100	E2-C2	F2-D2
права користування майном	3	P.020 Ф.5	C3/C1×100	P.020 Ф.5	F3/F1×100	E3-C3	F3-D3
права на комерційні позначення	4	P.030 Ф.5	C4/C1×100	P.030 Ф.5	F4/F1×100	E4-C4	F4-D4
права на об'єкти промислової власності	5	P.040 Ф.5	C5/C1×100	P.040 Ф.5	F5/F1×100	E5-C5	F5-D5
авторські та суміжні з ними права	6	P.050 Ф.5	C6/C1×100	P.050 Ф.5	F6/F1×100	E6-C6	F6-D6
інші нематеріальні активи	7	P.010 Ф.5	C7/C1×100	P.010 Ф.5	F7/F1×100	E7-C7	F7-D7

Престижність чи значимість нематеріальних об'єктів можна оцінити лише експертним шляхом. Існує багато чинників, що стримують реалізацію виняткових особливостей або властивостей, характерних для цих об'єктів. До таких чинників належать: несвоєчасність винаходу, дорожнеча, обмеження кола споживачів, недостатня правова захищеність. Тому експерти використовують як основний критерій престижності нематеріальних об'єктів спектр можливого корисного використання їх властивостей на трьох рівнях: міжнародному, загальнонаціональному, галузевому або регіональному.

Вкладення капіталу в нематеріальні активи за рівнем ліквідності і ризику можна оцінити за трьома категоріями: високоліквідні, обмежено ліквідні, низьколіквідні. Ця класифікація є відносною. Переважно вкладення капіталу в нематеріальні активи при оцінюванні ліквідності майна підприємства прийнято відносити до низьколіквідних, тобто їх реалізованість є нижчою за реалізованість основних і обігових активів. Тому при необгрунтованому збільшенні питомої ваги нематеріальних активів у майні підприємства структура балансу погіршується, знижуються показники поточної ліквідності, зменшується фондівдача позаобігових активів і сповільнюється обіг всього капіталу.

Кінцевий ефект від використання нематеріальних активів виражається в загальних результатах господарської діяльності:

- зниженні витрат на виробництво;
- збільшенні обсягів збуту продукції;
- збільшенні прибутку;
- підвищенні платоспроможності;
- підвищенні стабільності фінансового стану.

Основним принципом управління динамікою нематеріальних активів є: у динаміці темпи зростання виторгу від реалізації продукції або прибутку повинні випереджати темпи зростання нематеріальних активів.

Зростання нематеріальних активів, як правило, призводить до зменшення величини власного оборотного капіталу. В результаті погіршуються показники забезпеченості підприємства обіговими коштами. Фінансові недостачі покривають за рахунок позичених і додатково залучених джерел, що створює фінансову напругу і спричиняє труднощі у фінансуванні поточної операційної діяльності підприємства.

При аналізі ефективності використання нематеріальних активів складається наступна аналітична таблиця (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз ефективності використання нематеріальних активів

Показники	Номер рядка	Базовий рік	Звітний рік	Відхилення	
				+/-	%
A	B	C	D	E	F
Вартість нематеріальних активів, тис.грн.	1	P.080 Ф.5	P.080 Ф.5	D1-C1	E1/C1×100
Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), тис.грн.	2	P.035 Ф.2	P.035 Ф.2	D2-C2	E2/C2×100
Прибуток (збиток) від реалізації, тис.грн.	3	P.2350 або 23550 Ф.2	P.2350 або 2355 Ф.2	D3-C3	E3/C3×100
Доходність нематеріальних активів (ряд.3 : ряд. 1)	4	C3/C1×100	D3/D1×100	D4-C4	E4/C4×100
Фондовіддача нематеріальних активів (ряд. 2 : ряд. 1)	5	C2/C1×100	D2/D1×100	D5-C5	E5/C5×100

Нематеріальні активи отримують з метою одержання економічного ефекту від їх використання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг.

Отже, аналіз та оцінка ефективності використання нематеріальних активів на сучасному етапі, коли інноваційна діяльність набула широкого розвитку, є об'єктом дослідження економістів та фінансистів.

Загальна вартість нематеріальних активів ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України станом на 1 січня 2018 року складає 5834 тис.грн.

Підприємство має на своєму балансі лише нематеріальні активи право користування майном.

Проведемо аналіз нематеріальних активів підприємства за даними додатків 5-14 ф.№ 1 «Баланс підприємства» та ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності» за 2016 та 2017 роки у табл. 3.5.

За результатами аналізу можна зробити висновок, що підприємство використовує у своїй роботі нематеріальні активи. За 2017 рік вартість нематеріальних активів підприємства не змінилась. При цьому їх частка у валюті балансу від початку року зменшилась на 0,4 в.п.

Нематеріальні активи неоднорідні за своїм складом, характером використання чи експлуатації у процесі виробництва, за рівнем впливу на фінансовий стан і результати господарської діяльності. Тому необхідний диференційований підхід до їх оцінювання. З цією метою нематеріальні

активи класифікують і групують за різними ознаками. Таким чином, з'являється можливість аналізу структури нематеріальних активів.

Таблиця 3.5

**Аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів ДП ДГ
«Артеміда» ІК НААН у 2016 та 2017 роках**

Показники	2016	2017	Відхилення	
			+/-	%
Нематеріальні активи - разом, грн.	5834	5834	0	0
в тому числі за видами:				
права користування природними ресурсами	0	0	0	0
права користування майном	5834	5834	0	0
права на комерційні позначення	0	0	0	0
права на об'єкти промислової власності	0	0	0	0
авторські та суміжні з ними права	0	0	0	0
інші нематеріальні активи	0	0	0	0
Валюта балансу	39708	40790	724	3,9
Питома вага нематеріальних активів у валюті балансу, %	14,7	14,3	-0,4	x

Найважливішим для аналізу нематеріальних активів є аналітичне вивчення за видами, джерелами придбання, термінами корисного використання та за рівнем правової захищеності, престижності, ліквідності ризику вкладень капіталу в нематеріальні об'єкти.

Аналізуючи структуру нематеріальних активів за джерелами надходження розрізняють нематеріальні активи:

- а) внесені засновниками;
- б) придбані за плату або в обмін на інше майно;
- в) одержані безпосередньо від фізичних і юридичних осіб;
- г) отримані як субсидії державних органів.

Аналізуючи структуру нематеріальних активів за рівнем правової захищеності нематеріальні активи захищають:

- а) патентами на винаходи;
- б) зареєстрованими ліцензіями;
- в) свідоцтвами на корисну модель;

- г) патентами на промислові зразки;
- д) свідоцтвами на торгову марку;
- е) авторськими правами.

Аналізуючи структуру вибуття нематеріальних активів об'єкти групують за такими напрямками:

- а) списання після закінчення терміну служби;
- б) списання раніше встановленого терміну служби;
- в) продаж виняткових прав;
- г) безкоштовна передача нематеріальних об'єктів.

Престижність чи значимість нематеріальних об'єктів можна оцінити лише за допомогою експертного методу. Є багато чинників, що стримують реалізацію виняткових особливостей або властивостей, характерних для цих об'єктів. До них, зокрема, належать: несвоєчасність винаходу, дорожнеча, обмеження кола споживачів, недостатня правова захищеність. Тому експерти використовують як основний критерій престижності нематеріальних об'єктів спектр можливого корисного використання їх властивостей на трьох рівнях: міжнародному, загальнонаціональному, галузевому.

Вкладення капіталу в нематеріальні активи за рівнем ліквідності та ризику можна оцінити за трьома категоріями: висонеліквідними, обмеженоліквідними, низьколіквідними. Ця класифікація є умовною. Переважно вкладення капіталу в нематеріальні активи при оцінюванні ліквідності майна підприємства прийнято відносити до низьколіквідних, тобто їх реалізованість є нижчою за реалізованість основних і обігових активів. Тому при необґрунтованому збільшенні частки нематеріальних активів у майні підприємства структура балансу погіршується, знижуються показники поточної ліквідності, зменшується фондвіддача позаобігових активів і сповільнюється обіг усього капіталу.

Зростання нематеріальних активів, як правило, призводить до зменшення величини власного оборотного капіталу. В результаті погіршуються показники забезпеченості підприємства обіговими коштами.

Фінансові недостачі покривають за рахунок позичених і додатково залучених джерел, що створює фінансову напруженість і спричиняє труднощі у фінансуванні поточної операційної діяльності підприємства.

Нематеріальні активи отримують з метою одержання економічного ефекту від їх використання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг.

У більшості випадків нематеріальні активи – вкладення в об'єкти промислового призначення: купівля ліцензії на використання технології виготовлення продукції; витрати на надання технічної допомоги й інженерних послуг із проектування і розташування виробничих потужностей, організації управління технологічними процесами, збуту й обслуговування ліцензованих виробів. Тому ефективність цих вкладень потрібно розглядати з позиції підвищення прибутковості виробництва.

Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів викликає значні труднощі та потребує комплексного підходу. Ефект від придбання підприємством права використання запатентованого виробничого досвіду і знань, а також ноу-хау (незапатентованого досвіду) можна визначити лише за результатами реалізації підприємством продукції, виробленої з використанням ліцензії та ноу-хау. Однак обсяг продажу залежить від багатьох інших чинників (ціни, попиту, якості товару), і виявити дію кожного з них дуже складно.

Ефективність придбання ліцензії та ноу-хау залежить також від розмірів одноразових виплат за них; термінів фінансування й обсягу капітальних вкладень підприємства у виробничий та інші фонди; поточних витрат, пов'язаних із виготовленням і збутом ліцензованої продукції.

Витрати, пов'язані з використанням ліцензій, складаються:

а) з патентів за право користування ліцензіями, здійснюваних у формі одноразових або періодичних фіксованих платежів, або платежів у формі відрядувань із прибутку або обсягу реалізації ліцензованої продукції;

б) поточних витрат на виробництво і збут ліцензованої продукції.

Кінцевий ефект використання нематеріальних активів відображається у загальних результатах господарської діяльності: зниженні витрат на виробництво, зменшенні обсягів збуту продукції, зростанні прибутку, підвищенні платіжності й стійкості фінансового стану. Враховуючи це, основний принцип управління динамікою нематеріальних активів полягає у тому, що потрібно збільшувати темпи зростання віддачі капіталу. Інакше кажучи, у динаміці темпи зростання виручки від реалізації продукції або прибутку мають випереджати темпи зростання нематеріальних активів.

Як видно з табл. 3.6, показники ефективності використання нематеріальних активів у звітному періоді порівняно з попереднім покращились. Дохідність нематеріальних активів зростає на 7,1%. Основним чинником зростання дохідності є збільшення фондівіддачі нематеріальних активів і підвищення рентабельності реалізації. Кількісний вплив цих чинників можна визначити за допомогою прийому ланцюгових підстановок або будь-якого іншого відомого прийому факторного аналізу.

Таблиця 3.6.

Показники ефективності нематеріальних активів

№ з/п	Показник	Базовий рік	Звітний рік	Звітний рік, у% до базового року
1	Нематеріальні активи	5834	5834	-
2	Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг)	33890	42062	24,1
3	Прибуток від реалізації	5722	6123	7,0
4	Дохідність нематеріальних активів (пок. 3 : пок. 1)	0,98	1,05	7,1
5	Фондовіддача нематеріальних активів (пок. 2 : пок. 1)	5,8	7,2	24,1
6	Рентабельність реалізації,% (пок. 3 : пок. 2)	16,9	14,6	-13,6

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальний актив визначається як немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) і знаходиться на підприємстві у цілях використання протягом періоду більше як одного року

(або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.

Основні ознаки нематеріальних активів:

- відсутність матеріально-речової структури;
- використання протягом тривалого часу (понад один рік);
- здатність бути корисним підприємству;
- високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку завдяки їх використанню.

Класифікація, облік та аналіз нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

1. права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
2. право користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщення тощо)
3. права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
4. права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові знаки, сорти рослин, породи тварин, «ноу-хау», захист від недобросовісної конкуренції тощо);
5. авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
6. гудвіл (різниця між ринковою та балансовою вартостями підприємства);
7. інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Основні ситуації, в яких облік та оцінка вартості нематеріальних активів просто необхідні:

1. З метою обліку та аналізу:

- встановлення ціни на товари, що виготовляються з використанням нематеріальних активів;
- страхування об'єктів нематеріальних активів;
- розрахунок винагороди для авторів, що створили нематеріальні активи;
- аналіз ефективності роботи підприємства, яке створює чи використовує нематеріальні активи;
- визначення прибутку від вживання нематеріального активу в господарській діяльності;
- облік об'єктів нематеріального активу на балансі підприємства;
- відображення вартості нематеріальних активів у собівартості продукції;
- оцінка інвестиційних проектів.

2. З метою аналізу прибутку від використання нематеріальних активів:

- визначення бази оподаткування;
- вибір оптимального варіанта використання нематеріального активу (власне чи реалізація ліцензії);
- фінансове забезпечення оновлення виробничих фондів;
- зменшення витрат, пов'язаних із незаконним використанням нематеріальних активів та їх експортом;

3. З метою відображення вартості нематеріальних активів у статутному фонді фірм:

- збільшення вартості статутного капіталу для підвищення шансів на отримання кредитів;
- точний облік вкладів до статутного фонду;
- правильний розподіл часток вкладів за спільне інвестування;
- переоцінка структури та розміру статутного капіталу;
- випуск акцій функціонуючими підприємствами.

4. Для зміни форми та суб'єкта власника:

- реорганізація (в тому числі приватизація), ліквідація, банкрутство підприємства;

- продаж підприємства з аукціону або в конкурсному порядку;

- приватизація об'єктів науково-технічної сфери;

- купівля або продаж прав на нематеріальні активи;

- надання франшизи або здійснення лізингу;

- визначення вартості нематеріального активу, запропонованого як застава.

5. З метою вирішення організаційно-правових питань:

- обґрунтування вартості нематеріального активу в процесі судово-арбітражних суперечок, пов'язаних із незаконним його використанням;

- обґрунтування вартості нематеріальних активів під час судово-арбітражних суперечок, пов'язаних із неправильною виплатою авторської винагороди.

- виконання постанов судових органів.

Роль, значення та характер участі нематеріальних активів у господарській діяльності підприємства.

Як уже зазначалося, нематеріальні активи вважаються особливим видом інвестицій. Цінність нематеріальних активів зумовлена їх можливістю тривалий час бути корисними для отримання доходу чи іншої вигоди. По своїй суті вони повинні розглядатися як засоби виробництва, що не мають матеріальної форми, але мають грошову вартість.

Залучаючи той чи інший об'єкт інтелектуальної власності до господарського обороту, підприємство має врахувати:

- якісні характеристики об'єкта з позицій його корисності;

- вартість нематеріального активу з позицій незалежного оцінщика та власного уявлення про його цінність, враховуючи його вплив на вартість кінцевої продукції;

- строк корисного використання нематеріального активу з позицій споживчих якостей товару, що несе в собі позитивні якості нематеріального

активу;

- ефекти використання нематеріального активу з позицій дохідності та конкурентоспроможності;

- капіталізацію об'єкта нематеріальних активів з товарних позицій.

Тобто нематеріальний актив є об'єктом купівлі-продажу.

З позиції загального впливу об'єктів нематеріальних активів на діяльність підприємства в комплексі застосовується поняття «гудвіл».

Методологія оцінки нематеріальних активів підприємства. Особливості оцінки окремих видів нематеріальних активів підприємства.

У процесі оцінки нематеріальних активів використовують загальноприйняті підходи: доходний, витратний і порівняльний.

Вибір того чи іншого підходу до оцінки суттєво залежить від виду та характеру нематеріального активу, стабільності та природи доходу, що генерується з його допомогою, можливості його комерційного використання.

В оцінці нематеріальних активів доходному підходу належить особливе місце як такому, що найбільше вірогідно відбиває дійсну цінність нематеріальних активів і ті майбутні вигоди, що одержить власник від володіння ними.

Під майбутніми вигодами від застосування нематеріальних активів розуміють майбутні надходження чистого прибутку (грошового потоку), створюваного безпосередньо даними активами.

Методи доходного підходу щодо оцінки нематеріальних активів за математичним апаратом, що застосовується, поділяють на:

- методи дисконтова них грошових потоків
- методи прямої капіталізації прибутку.

За способом виділення економічного ефекту методи доходного підходу щодо оцінки нематеріальних активів поділяють на:

1. методи, засновані на виділенні реального економічного ефекту
2. методи, засновані на синтетичній побудові економічного ефекту.

Групування методів оцінки нематеріальних активів за способом

виділення економічного ефекту ґрунтується на тому, що в процесі оцінки важливою проблемою є необхідність виділення із грошового потоку, що створюється бізнесом, тієї частини, яку дійсно можна вважати результатом використання саме нематеріального активу.

Згідно першого напрямку доцільно визначати реальний економічний ефект, що створюється завдяки використанню нематеріального активу.

Основними джерелами отримання такого ефекту можуть бути:

- надлишковий прибуток, що створюється завдяки нематеріальним активам, які не відображені у фінансовій звітності, але використання яких забезпечує дохідність на активи і на власний капітал вище за середньо ринковий рівень

- реальні ліцензійні платежі, що надходять право власнику за ліцензійними угодами на дозвіл використовувати, наприклад, торгову марку або товарний знак

- перевага в ціні одиниці продукції, що випускається та реалізується з використанням об'єкта оцінки

- виграш в собівартості продукції за рахунок економії на умовно-змінних або умовно-постійних витратах

- перевага в обсязі реалізації продукції.

В даній групі використовують наступні методи:

1.1. метод надлишкового прибутку застосовується для оцінки гудволу і передбачає виконання операцій у такій послідовності:

- 1) визначення ринкової вартості всіх активів (або власного капіталу) підприємства.

- 2) розрахунок скоректованого на нетипові доходи та витрати фактичного чистого прибутку, що отримується за рахунок сумарних історичних інвестиційних витрат на придбання (створення) всіх активів (або використання власного капіталу)

- 3) визначення середньо ринкової доходності на активи або власний капітал.

4) розрахунок нормалізованого (очікуваного) прибутку підприємства за умов середньо ринкової доходності активів (власного капіталу).

5) розрахунок надлишкового прибутку як різниці скоректованого фактичного та нормалізованого прибутку.

б) розрахунок вартості гудволу (Г) за формулою:

$$Г = (П - P_{cp} * A) / K_k$$

Де П – скоректований фактичний чистий прибуток підприємства

P_{cp} – середньо ринкова доходність на активи або власний капітал

A – ринкова вартість активів (власного капіталу)

K_k – коефіцієнт капіталізації

1.2. метод реальних ліцензійних платежів (дисконтування грошових потоків)

1.3 метод переваги в ціні економічний ефект від використання нематеріального активу за рахунок збільшення ціни продукції розраховують за формулою: $D = K * (Ц - Ц_{б/вик})$. Далі надходження капіталізуються.

1.4. метод виграшу в собівартості знаходить широке застосування в сфері оцінки ноу-хау, але не застосовується у випадку оцінки нових видів продукції . економічний ефект за рахунок зниження сукупних витрат завдяки використанню нематеріального активу розраховують за формулою: $D = K (V_{зм б/вик} - V_{зм}) + \Delta V_{пост}$, потім ефект дисконтується.

1.5. метод переваги в обсязі реалізації дисконтується ефект $D = Ц * (K - K_{б/вик})$

Методи другого підходу синтетичного виділення економічного ефекту використовуються для оцінки вартості патентів і ліцензій і ґрунтуються на загальному вихідному припущенні про те, що було б, якби оцінюваний нематеріальний актив не належав його сьогоднішньому власнику, який за таких умов був би зобов'язаний здійснювати регулярні ліцензійні платежі на користь іншої особи – власника прав. Однак, насправді такі платежі не здійснюються, оскільки права належать сучасному власнику нематеріального активу, і він звільнений від цього обов'язку. Економія, що утворюється в

результаті такого звільнення, є додатковим прибутком, який генерується нематеріальним активом. А вартість об'єкта оцінки в даному випадку визначається як поточна вартість потоків додаткових прибутків за винятком усіх витрат, пов'язаних із забезпеченням патенту або ліцензії, протягом економічного строку служби патенту або ліцензії.

2.1. метод „звільнення від роялті” передбачає розрахунок ліцензійних платежів на основі річних обсягів продажів. Розмір цих платежів (роялті) розраховується у відповідності зі сформованою практикою ліцензійних угодж і являє собою процент винагороди за надання права використання об'єкта інтелектуальної власності. Сума періодичного платежу у вигляді роялті визначається шляхом множення річної виручки від реалізації продукції, що випускається з застосуванням нематеріального активу (за винятком ПДВ і акцизів), на середньостатистичну ставку роялті. Основна маса відомих ставок роялті знаходиться в діапазоні від 0,01 до 0,15. При дисконтуванні 1 рік вважається нульовим, так як вважається, що надходження негайні.

2.2 метод виділення частки ліцензіара (власника) в прибутку ліцензіата. Розмір ліцензійного платежу визначається шляхом множення річної величини прибутку, який отримується від реалізації продукції, випущеної з застосуванням нематеріального активу, як середньостатистичну частку ліцензіара, що знаходиться в діапазоні від 0,1 до 0,5. розмір частки визначається обсягом переданих прав, наявністю та дійсністю патентної охорони та розміром прибутку. Особливим випадком методу вважається „правило 25 процентів”.

Витратний підхід застосовується для оцінки таких нематеріальних активів, які створюються самими право власниками та для яких не існує ефективного ринку продажів (науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, програмні продукти спеціального призначення та ін..)

Залежно від того яка документація, що підтверджує витрати на створення об'єкта оцінки, може бути надана право власником,

використовуються такі основні методи:

якщо в замовника є документально зафіксований кошторис витрат:

- метод вихідних витрат
- метод відновлювальної вартості.

якщо кошторис відсутній

- метод вартості заміщення.

Метод вихідних витрат (історичної вартості) будується на використанні реальних ретроспективних даних про витрати, які здійснено з метою створення оцінюваних результатів інтелектуальної діяльності. Його особливістю є обов'язковість індексації виявлених витрат з метою їхнього приведення до рівня цін на товари та послуги, що відповідає даті оцінки. Така індексація повинна здійснюватися з застосуванням індексу споживчих цін, які розраховуються Держкомстатом. Можливе також застосування галузевих індексів у випадку наявності інформації про них. Метод вихідних витрат застосовується під час оцінки унікальних нематеріальних активів, спрямованих на космічну, військову та інші сфери.

Метод відновлювальної вартості передбачає визначення суми витрат, необхідних для створення нової точної копії оцінюваного нематеріального активу. Ці витрати повинні бути розраховані на основі діючих на дату оцінки цін на товари, послуги та вартість робочої сили у відповідному регіоні й у відповідній галузі економіки. Метод вартості відновлення найчастіше застосовується під час оцінки технологій і пов'язаних з ними об'єктів інтелектуальної власності, що не створюють прямого економічного ефекту або визначення і прогнозування такого ефекту неможливі. Найчастіше даним методом оцінюються нематеріальні активи, спрямовані на соціальну сферу (охорону здоров'я, освіту і т.ін.)

Метод вартості заміщення пов'язаний із визначенням вартості створення нового активу, еквівалентного об'єкту оцінки за функціональними можливостями та варіантами його використання. При цьому не обов'язкова повна ідентичність структури об'єкта та природи утворюючих його частин, а

процедура оцінки ідентична визначенню відновлювальної вартості об'єкта. Метод вартості заміщення застосовується під час оцінки вартості конструкторської та технічної документації.

Застосування будь-якого методу витратного підходу завершується визначенням зносу, обумовленого факторами функціонального й економічного застарівання, під впливом яких відбувається зниження вартості об'єкта власності. Нематеріальні активи вважаються несхильними до фізичного зносу.

Під функціональним застаріванням розуміють невідповідність функціональних можливостей об'єкта оцінки сучасним ринковим уявленням про характеристики власності такого типу. Зниження вартості, обумовлене цим фактором, визначається шляхом розрахунку вартості необхідних доробок так само, як це робиться при визначенні вартості заміщення.

Економічне застарівання (зовнішній знос) викликається зміною загальної економічної ситуації в країні, регіоні або галузі, перебудовою інфраструктури в місці розташування підприємства й іншими факторами, що підходять під визначення „зовнішні умови”. Величина економічного застарівання розраховується шляхом прямої капіталізації зміни грошового потоку під впливом безпосередньо оцінюваного нематеріального активу.

При використанні порівняльного (ринкового) підходу оцінюваний нематеріальний актив порівнюється з аналогічними об'єктами або інтересами в цих об'єктах. Що були продані на інтелектуальному або товарному ринках. Основним методом даного підходу є метод порівняння продажів, послідовність дій при використанні якого аналогічна як і при оцінці об'єктів нерухомості, машин і устаткування.

Основними умовами застосування методу є:

- фіксація на ринку фактів продажу об'єктів аналогічного призначення та порівнянної корисності
- наявність і доступність інформації про ціни продажу та дійсні умови здійснення цих угод

- наявність аналітичної інформації про ступінь впливу відмінних рис і характеристик таких об'єктів на їх вартість.

До відмінних рис і характеристик нематеріальних активів, що є елементами порівняння, відносять:

- обсяг прав. Переданих в угоді
- існування будь-яких спеціальних умов фінансування
- економічні умови, що існували на відповідному вторинному ринку під час угоди
- галузь або бізнес, де використовувався (буде використовуватися) нематеріальний актив
- фізичні функціональні та технологічні характеристики об'єктів
- включення інших (нематеріальних) активів в угоду.

У зв'язку з тим, що загальні обсяги продажів нематеріальних активів у цілому й інтелектуальної власності зокрема на вітчизняному інтелектуальному ринку є досить низькими, то для практичної оцінки таких об'єктів порівняльний підхід використовується рідко, а доступна інформація про угоди, що мали місце в недавньому минулому, використовується скоріше як орієнтована, а не як визначальне підсумкове значення вартості об'єкта

3.3. Шляхи вдосконалення аналізу нематеріальних активів

Для формулювання завдань аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованим підприємством запропоновано всі об'єкти права інтелектуальної власності підприємства об'єднати в окремий об'єкт аналізу - патентний портфель нематеріальних активів підприємства. Удосконалено технологію аналізу використання нематеріальних активів підприємств з урахуванням нового об'єкту та уточненої мети аналізу, а саме надання корисної інформації для прийняття рішень у напрямі ефективності використання патентного портфеля нематеріальних активів та активізації інноваційних процесів в основній операційній діяльності (рис. 3.1).

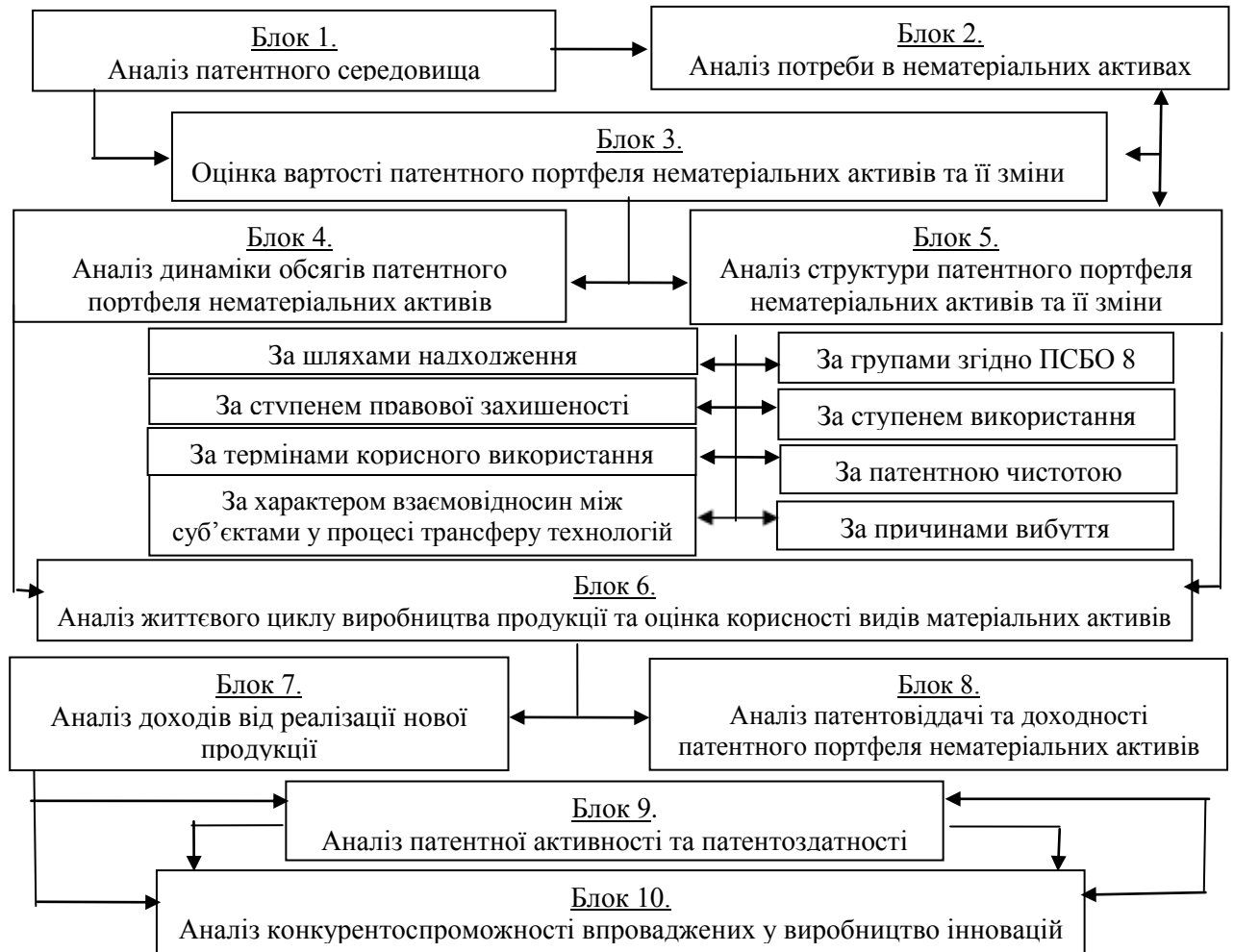


Рис. 3.1. Технологічна карта аналізу використання патентного портфеля нематеріальних активів підприємства у звітному періоді

Зазначено, що якість механізму обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами залежить від ефективності застосування показників із урахуванням етапу життєвого циклу, на якому перебуває продукція підприємства. З метою обґрунтування рішень про корисність нематеріальних активів для господарської діяльності запропоновано виділити чотири групи аналітичних показників залежно від етапу життєвого циклу інновації: показники використання нематеріальних активів на етапі створення інновацій, показники використання нематеріальних активів на етапі зростання обсягів попиту на продукцію, показники використання нематеріальних активів на етапі піку попиту на продукцію; показники використання нематеріальних активів на етапі спаду

попиту на продукцію.

Обґрунтовано, що в умовах стрімкого розширення використання інформаційних технологій в поєднанні з безкоштовними і комерційними базами патентних даних, а також з використанням аналітичного програмного забезпечення для швидкого і детального аналізу патентної інформації відкриваються нові перспективи для бізнесу в плані стратегічного і тактичного використання патентної інформації для детального опрацювання ділової та інноваційної стратегії суб'єкта господарювання на вітчизняних і зарубіжних ринках. Запропоновано новий інструмент аналізу основної операційної діяльності інноваційно-орієнтованих підприємств харчової промисловості – патентний аналіз (рис. 3.2).

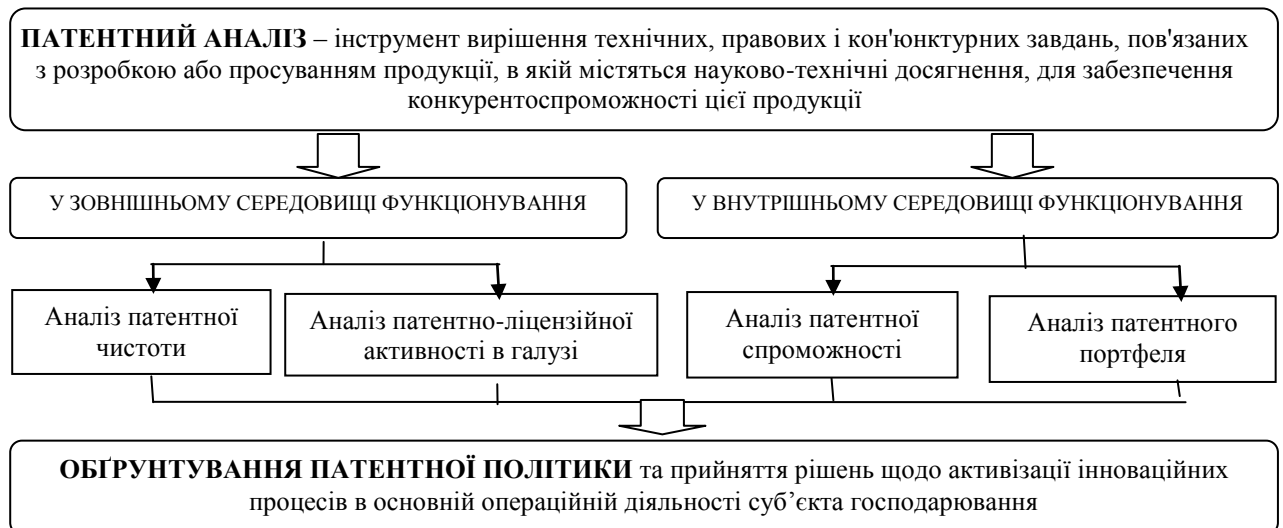


Рис. 3.2 Патентний аналіз як інструмент стратегічного дослідження основної операційної діяльності підприємства

Удосконалено аналітичне забезпечення формування патентної політики інноваційно-орієнтованих підприємств харчової промисловості з урахуванням стратегічно-цільового підходу до прийняття рішень: для формування оптимальної структури патентного портфеля; для створення стійких конкурентних переваг; для вибору варіанту комерціалізації нематеріальних активів; для капіталізації вартості активів підприємства.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та викладено нове вирішення наукового завдання з питань бухгалтерського обліку і економічного аналізу операцій з нематеріальними активами на сільськогосподарських підприємствах. Це дало змогу сформулювати такі висновки теоретичного, методичного та прикладного характеру:

1. Забезпечення ефективності діяльності підприємств обумовлена наявністю нематеріальних активів та їх достовірністю визначення у системі бухгалтерського обліку. Нематеріальні активи в обліковому аспекті формують сукупність підтверджених документально виключних і невиключних майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності, прав користування об'єктами права власності та специфічних прав, що дають можливість ідентифікувати немонетарні активи та здатні приносити майбутні економічні вигоди. Для уточнення розуміння нематеріальних активів були охарактеризовані поняття «активи», «інтелектуальна власність» та «інтелектуальний капітал», що надалі дозволили здійснювати обмін інформацією між управлінською системою та системою бухгалтерського обліку з урахуванням усіх суттєвих аспектів. Проведений аналіз трактувань нематеріальних активів та їх критеріїв визнання уможливив виділення спільних та відмінних рис різних підходів у стандартах бухгалтерського обліку зарубіжних країн.

2. Розвинуто зміст класифікації нематеріальних активів, в якій запропоновано враховувати ознаки: ступінь правової захищеності, ступінь використання, шляхи надходження. Зазначену класифікацію розширено через виділення таких ознак: характер взаємовідносин між суб'єктами господарювання в процесі трансферу технологій і патентна чистота. Уточнено склад груп нематеріальних активів, що наведений в національному положенні бухгалтерського обліку, шляхом включення комп'ютерних програм до складу групи «Права на об'єкти промислової власності», з метою

достовірного відображення таких об'єктів на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування даної класифікації та групування забезпечить користувачів вичерпною обліково-аналітично інформацією щодо наявних нематеріальних активів, посилить інформативність обліку та оперативність аналізу.

3. Існуючі підходи і методи оцінки нематеріальних активів мають свої переваги і недоліки. Встановлено, що методичні підходи до оцінки нематеріальних активів (дохідний, порівняльний та витратний) залежать від видів таких активів (винаходи, корисні моделі, промислові зразки та знаки на товари і послуги) та шляхів надходження (придбані, внесені засновниками, отримані безоплатно або в обмін на подібні чи неподібні об'єкти права інтелектуальної власності, створені або частково отримані) на підприємства. Розроблено алгоритм процедури оцінки нематеріальних активів, дотримання якого забезпечує одержання достовірних даних про їх вартість як об'єктів бухгалтерського обліку.

4. Для організації документального оформлення операцій з нематеріальними активами доведено необхідність удосконалення діючих та розробити нові форми первинних документів («Акт введення в експлуатацію об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», «Акт приймання-передачі об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів на умовах ліцензійного договору») й облікових реєстрів («Відомість аналітичного обліку витрат на отримання охоронних документів на об'єкти права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», «Журнал реєстрації охоронних документів на об'єкти права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та «Журнал реєстрації ліцензійних договорів»), що забезпечують формування єдиного інформаційного простору в системі підтримки прийняття рішень щодо операцій з нематеріальними активами.

5. З метою приведення бухгалтерського обліку у відповідність до потреб управління сільськогосподарських підприємств розроблено механізм

упровадження нових рахунків аналітичного обліку, з урахуванням витрат на отримання охоронних документів на об'єкти права інтелектуальної власності, які визнаються нематеріальними активами. Уточнено існуючу методiku бухгалтерського відображення торговельних марок, веб-сайтів, з огляду на поширення інноваційних технологій у всіх сферах діяльності суб'єктів господарювання. Обґрунтовано порядок визнання внутрішньогенерованих торгових марок – нематеріальними активами національним стандартом бухгалтерського обліку.

6. Використання нематеріальних активів на підприємствах обумовлене запровадженням стратегії інноваційного розвитку суб'єктів господарювання. Обґрунтовано залежність вибору методів нарахування амортизації від видів нематеріальних активів (винаходи, корисні моделі, промислові зразки та знаки на товари і послуги). Оскільки нематеріальні активи схильні до швидкого морального зносу, в сучасних умовах доцільно віддавати перевагу методам прискореної амортизації, що виступає істотною умовою достовірного відображення вартості нематеріальних активів у динамічних умовах ринкового середовища.

7. Для сільськогосподарських підприємств України є важливим встановлення зв'язків науки з виробництвом, запровадження стратегії інноваційного розвитку та зміна структури активів у бік збільшення нематеріальних активів. Доведено, що на сучасному етапі економічного розвитку суспільства саме патенти є основним інструментом і основною «зброєю» технологічного прогресу. Запропоновано новий об'єкт аналізу – патентний портфель нематеріальних активів, в поняття якого включено сукупність нематеріальних активів, що складається з документально підтверджених виключних і невиключних майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності, прав користування об'єктами права власності та специфічних прав.

8. Головними чинниками формування патентного портфеля підприємств виступають: впровадження інноваційних технологій

виробництва і управління; динаміка морального старіння нематеріальних активів; забезпечення конкурентних переваг на вітчизняному і зарубіжному ринках. Для пошуку перспектив активізації інноваційних процесів в основній операційній діяльності суб'єктів господарювання запропоновано застосовувати новий інструмент – патентний аналіз. Визначено, що патентний аналіз як сучасний інструмент дослідження основної операційної діяльності інноваційно-орієнтованого підприємства дає змогу розв'язати технічні, правові та кон'юнктурні завдання, пов'язані з розробленням або просуванням продукції, яка містять науково-технічні досягнення.

9. Кінцевою метою патентного аналізу є надання інформації про патентну чистоту, патентно-ліцензійну активність у галузі функціонування, патентну спроможність та патентний портфель суб'єкта господарювання для формування ефективної патентної політики. В системі аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами для формування патентної політики суб'єктів господарювання запропоновано деталізувати прийняття рішень з урахуванням різних цільових інформаційних потреб управління за такими блоками: для формування оптимальної структури патентного портфеля; для створення стійких конкурентних переваг; для вибору варіанту комерціалізації нематеріальних активів; для капіталізації вартості активів підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1.Акулов В.Б. Теория организации / В.Б. Акулов, М.Н. Рудаков [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http:// www.media.karelia.ru/econ/Teor_org](http://www.media.karelia.ru/econ/Teor_org).
- 2.Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен; Пер.англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. — 304 с.
- 3.Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек; пер. с англ. М.А. Терехова; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.
- 4.Астахов В.П. Нематериальные активы / В.П. Астахов. — М. : Бухгалтерский учет, 1996. — 87 с.
- 5.Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейли, М.Б. Хирт; Пер. с англ. С.М. Бычковой; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: ЮНИТИ,1997. —542 с.
- 6.Бабіч М.І. Удосконалення аналізу нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень / Бабіч М.І., Батищева Н.М., Кантаєва О.В. // Міжнародний збірник наукових праць ЖДТІ. — 2011. — Вип. 2 (20). — С. 29–42.
- 7.Базилевич В.Д. Интеллектуальна власність: підручник / В.Д. Базилевич. — К.: Знання, 2006. — 431 с.
- 8.Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т. Банасько // Економіст. — 2010. — №2. — С. 30–33.
- 9.Банасько Т.М. Економічний аналіз використання нематеріальних активів: значення та методика здійснення / Т.М. Банасько // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2009. — № 4 (50). — С. 6–11.
- 10.Башева А.В. Определение эффективной доли нематериальных активов в структуре инновационного потенциала предприятия / А.В. Башева // Транспортное дело России. — 2009. — № 1. — С. 6–8.

11. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования / Д. Белл. — М.: Academia, 1999. — 773 с.
12. Белоусенко М.В. Общая теория экономической организации. Организационная эволюция индустриальной экономики: Монографія / М.В. Белоусенко. — Донецк: ДонНТУ, 2006. — 429 с.
13. Беновська Л.Я. Оцінка нематеріальних активів підприємств та формування їх оптимального складу / Л. Беновська // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. — 2010. — № 1 (7). — С. 235–238.
14. Бессонова С.І. Дослідження законодавчої бази у сфері права інтелектуальної власності / С.І. Бессонова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. — 2011. — Спецвип. 33. — Ч. 1. — С. 14–18.
15. Бигдан И. А. Нематериальные активы: проблемы признания, учета и аудита: Монографія / И.А. Бигдан. — Харків: ХИБМ, 2005. — 287 с.
16. Білозор Л.В. Об'єктний контроль за нематеріальними активами в бухгалтерському обліку / Л.В. Білозор // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць. — 2010. — №2. — С. 5–12.
17. Білоусько В.С. Теоретичні засади та законодавче регулювання оцінки та обліку нематеріальних активів в рамках реалізації інноваційної моделі розвитку АПК України / Білоусько В.С., Беленкова М.І., Білоусько Т.Ю. Вісник ЦНЗ АПВ Харківської області. — 2009. — Вип. 6. — С. 250–273.
18. Бойко Д. В. Категорія «роялті» в податковому праві: до проблеми визначення / Д.В. Бойко // Актуальні питання інноваційного розвитку: наук.-практ. вид. Національної академії правових наук України. — Харків: Юрайт, 2012. — №2. — С. 53–57.
19. Бойчик І.М. Економіка підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / І.М. Бойчик. — К.: Атіка, 2004. — 480 с.

20. Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://bse.sci-lib.com/>.
21. Бондар М.І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку [Текст] / М.І. Бондар // Формування ринкової економіки. — 2010. — № 21. — С. 528–536.
22. Боримська К.П. До проблеми відображення зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку: реалії та перспективи / К.П. Боримська // Міжнародний збірник наукових праць. — 2011. — Вип. 1(19). — С. 76–89.
23. Борисюк І.О. Особливості управління нематеріальними активами авіатранспортних підприємств / І.О. Борисюк, І.С. Килівник // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: зб. наук. праць Національного авіаційного університету. — 2011. — Вип. 32. — С. 42–49.
24. Борко Ю. Амортизаційна політика нематеріальних активів та фінансовий механізм її реалізації / Ю.Борко // Інтелектуальний капітал. — 2002. — №4. — С. 31–39.
25. Боярко І.М. Роль нематеріальних активів у створенні цінності компанії / І.М. Боярко, Я.В. Самусевич // Актуальні проблеми економіки. — 2011. — №3 (117). — С. 86–94.
26. Булыга Р. Бухгалтерская модель учета компонентов интеллектуального капитала [Текст] / Р. Булыга, П. Кохно // Интеллектуальная собственность: Промышленная собственность. — 2007. — № 2. — С. 4–18.
27. Бутнік-Сіверський О.Б. Евристика в інтелектуальній економіці або формування інноваційного підприємництва [Електронний ресурс] / О.Б.Бутнік-Сіверський. — Режим доступу: <http://www.ipdo.kiev.ua/files/articles/>.
28. Буфатіна І. В. Інформаційні та методологічні засади формування і аналізу фінансових звітів підприємств : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / І. В. Буфатіна. — К., 2002. — 213 с.

29.Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. для вузов / [Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков]; Отв. ред. Ф.Ф.Бутынец.— М.: ТК Велби, 2005. — 659 с.

30.Вакун О.В. Концептуальна модель економічного аналізу нематеріальних активів / О.В. Вакун // Інноваційна економіка. — 2012. — №6.— С. 137–140.

31.Велш Г.А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.; пер. з англ. О. Мініна, О. Ткач. — К.: Основи, 1999. — 943 с.

32.Винер Н. Творец и робот / Н.Винер. — М.: Прогресс, 1966. — 90 с.

33.Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон; Наук. ред. укр. перекладу: С. Бушуєв. — К.: АртЕк, 2002. — 472 с.

34.Волков О. І. Економіка та організація інноваційної діяльності: підруч., третє видання / О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан. — К.: Центр навчальної літератури, 2007. — 662 с.

36.Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. —: Лібра. — 2004. — 880 с.

37.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. — К. : Центр навч. літ-ри, 2007. — 522 с.

38.Головко В. Вплив інфляційних процесів на формування показників фінансової звітності суб'єктів господарювання / Головко В., Шарманська В. // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — 2011.— Вип. 130. — С. 24–27.

39.Городянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси [Текст] / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — №5. — С.42–49.

40.Городянська Л.В. Управління інтелектуальним капіталом і забезпечення підприємств інтелектуальними ресурсами / Л.В. Городянська //

Актуальні проблеми економіки. — 2008. — №1. — С. 127–132.

41. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України; Закон від 16.01.03 р. № 436-IV (із змінами). — Режим доступу:

42. Гоц Л.М. Гудвіл як сукупність нематеріальних активів підприємства [Текст] / Л.М. Гоц // Прометей: регіональний збірник наукових праць з економіки / Донецький економіко-гуманітарний інститут МОНМС України; Інститут економіки промисловості НАН України. — Донецьк : Юго-Восток, 2012. — Вип. 1 (37). — С. 142–143.

443. Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант. — [5-е изд.]; [пер. с англ. под ред. В.Н. Фунтова]. — СПб.: Питер, 2008. — 560 с.

44. Гребешкова О.М. Базові положення стратегічного управління нематеріальними активами підприємства / О.М. Гребешкова, О.В. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2008. — № 6. — Т. 2 (122). — С. 132–135.

45. Гриссом Т. Определение вида стоимости: его место в проведении оценки / Т. В. Гриссом [пер. с англ.] // Вопросы оценки. — 2007. — №4. — С. 19–24.

46. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т. Давидюк // Міжнародний збірник наукових праць / Житомирський державний технологічний університет. — 2010. — Випуск 2(17). — С. 70–76.

47. Дейнега О.В. Імідж і репутація: сутність та особливості / О.В. Дейнега // Вісник Хмельницького національного університету. — 2008. — 5. — Том № 3. — С. 58–61.

48. Диба В.М. Визнання інтелектуального капіталу об'єктом обліку / В.М. Диба // Вчені записки: наук. зб. — К.: КНЕУ, 2009. — Вип. №11. — С. 96–100

49. Диба В.М. Гармонізація обліку і оцінки нематеріальних активів з міжнародними стандартами / В.М. Диба // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. — Вип. 21. — К.: КНЕУ, 2013. — С. 244–255.

50. Диба В.М. Інвестування: практикум / (Т.В. Майорова, В.М. Диба, В.І. Максимович та ін.) за наук. ред. Т.В. Майорової. – К.: КНЕУ, 2012. – 577 с.

51. Диба В.М. Ідентифікація нематеріальних активів у формі гудвілу / В.М. Диба // Інвестиції: практика та досвід : наук. журнал (Index Copernicus) / Чорноморський державний університет імені Петра Могили. - 2016. - № 14. - С. 15-19

52. Диба В.М. Інтелектуалізація, соціальна відповідальність та обліково-аналітичний вимір нематеріальних активів / В.М. Диба // Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). - 2016. - № 1. - С. 39-41

53. Диба В. М. Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів / В.М. Диба // Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). - 2016. - № 7. – С.12-15

54. Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації / В. М. Диба // Інвестиції: практика та досвід : наук. журнал (Index Copernicus) / Чорноморський державний університет імені Петра Могили. - 2016. - № 13. - С. 23-28

55. Капранчук // Аудит и финансовый анализ. — 2007. — №3. — С. 479–483.

56. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. — Вид. 2-ге, перероб. та доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 528 с.

57. Європейські стандарти оцінки 2012 (посібник № 8 «Нематеріальні активи») [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.tegova.org

58. Єрмолаєва М.В. Особливості обліку та відображення у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу // Єрмолаєва М.В., Скиданенко Ю.Д. // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Економічні науки. — 2011. — Вип.2. — Том 1. — С. 109–112.

59. Єрохін С.А. Структурна трансформація національної економіки (теоретико-методологічний аспект): монографія / С.А. Єрохін — К.: Світ знань, 2002. — 528 с.

60.Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В. М. Жук. — К. : ННЦІАЕ, 2009. — 648 с.

61.Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г.Л.Вознюк. — Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2005. — 714с.

62.Зайківський О. Ідентифікація нематеріальних активів — базис їх бухгалтерського обліку [Текст] / О. Зайківський, В. Комаров. // Інтелектуальна власність. — 2008. — № 5. — С. 13–19.

63.Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. — М.: Магистр, 2010. — 286 с.

65.Ілляшенко С. Сутність, структура і методичні основи оцінки інтелектуального капіталу підприємства / С. Ілляшенко // Економіка України.— 2008. — №11. — С. 16–26.

66.Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс] / Мінфін України; від 11.08.1994 № 69 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>

67.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Мінфін України; від 30.11.1999 № 291 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/ed20111209>

68.Інструкція про порядок обліку, зберігання і використання документів, справ, видань та інших матеріальних носіїв інформації, які містять службову інформацію [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України; Постанова від 27.11.1998 № 1893 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1893-98-п>

69.Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних

мікросхем і раціоналізаторських пропозицій [Електронний ресурс] /Держкомстат України; від 10.08.2004 № 469. — Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04>

70.Іщенко Я.П. Особливості формування та обліку трансакційних витрат [Текст] / Я. П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. — 2009. — № 1. — С. 63–68.

71.Кантаєва О.В. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств [Текст] / О.В. Кантаєва // Бухгалтерський облік та аудит. — 2009. — №4. — С. 25–31.

72.Карлин Т. П. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): учебник [Текст] / Т.П. Карлин, А.Р. Макмин; пер.с англ. — [4 изд-е]. — М. : Инфра-М, 1998. — 448 с.

73.Клейнер Г.Б. Управление корпоративными предприятиями и экономика знаний / Г. Б. Клейнер // Мир России. — 2009. — № 4 . — С. 34–41.

74.Климко Т.Ю. Трансформація поняття «необоротні активи» у Податковому законодавстві України / Т.Ю. Климко, В.А. Зуб // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. — 2011. — Спецвип. 33.— Ч.2. — С. 101–108.

75.Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів / Л.М. Котенко, Т.В. Польова // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 5(47). — С. 109–116.

76.Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення / І. Криштопа // Галицький економічний вісник. — 2010.— № 1(26). — С. 169–176.

77.Кузубов С.А. Развитие теоретико-методологических основ бухгалтерского учета и аудита нематериальных активов: автореф. на соиск. науч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика / С.А. Кузубов. — Екатеринбург, 2009. — 49 с.

78.Левченко Н.М. Трансформація субрахунків рахунку 12

«Нематеріальні активи» як захід підвищення якості обліку об'єктів інтелектуальної власності / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2011. — №1(168). — С. 8–83.

79.Лепетан І.М. Моделювання процесу прийняття рішень в контролі нематеріальних активів / І.М. Лепетан // Облік і фінанси АПК. — 2010. — № 1.— С. 125–139.

80.Линенко А.В. Оцінювання ефективності відтворення нематеріальних активів / А.В. Линенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2011. — Вип. 3 (21). — Ч. 2. — С. 199–204.

81.Макконнелл К.Р. Экономикс: В 2 т. / К.Р. Макконнелл, С.А. Брю; пер. с англ.; Т. 1. — Баку: Азербайджан, 1992. — 399 с.

82.Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга; ред. Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ЖДТІ, 1998. — 383 с.

83.Мамонтова Н.А. Новітні підходи до визначення вартості нематеріальних активів / Н.А. Мамонтова // Актуальні проблеми економіки. —2010. — №5. — С. 227–235.

84.Мельник Л.Ю. Концепція економіки знань та місце нематеріальних активів в ній / Л.Ю. Мельник, В.Г. Уманська // Вісник Черкаського національного університету ім. Б. Хмельницького. Серія «Економічні науки».— 2010. — №177. — С. 82–89.

85.Мендрул А.Г. Оценка стоимости нематериальных активов / А.Г. Мендрул, В.С. Карцев. — К.: Полиграф-информ, 2004. — 264 с.

86.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України; наказ від 16.11.2009 № 1327. — Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413&cat_id=3493

2

87.Міжнародне правило оцінки №4 «Оцінка нематеріальних активів»

(переглянуто у 2007 р.) [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

88. Міжнародний стандарт АА1000 «Взаємодія із зацікавленими сторонами» Stakeholder Engagement Standard 2011 / AccountAbility Stakeholder Engagement Technical Committee. — 2011. — 52 р.

89. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс] / IASB; від 01.01.2012. — Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_047

90. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи [Електронний ресурс] / IASB; Міжнародний документ від 01.01.2012. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050

91. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92417/МСФЗ_5.pdf.

92. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Мінфін України: наказ від 07.02.2013 № 73

93. Національний стандарт оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України; постанова від 10.09.2003 р. № 1440. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

94. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 11. — С. 23–30.

95. Пастушкова В.В. Бухгалтерський учёт основных средств и нематериальных активов: учебн. пособ. / В.В. Пастушкова, Л.А. Крятова. — М.: Изд-во «Маркетинг», 2000. — 142 с.

96. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Мінфін України; наказ від 09.12.2011 № 1591 (у новій редакції). — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

97. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада

України; Закон від 02.12.2010 №2755-VI (із змінами).

98. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» [Електронний ресурс] / Мінфін України; Наказ, від 29.11.1999 № 290 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

99. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Мінфін України; Наказ, від 31.12.1999 № 318 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

100. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції» [Електронний ресурс] / Мінфін України; наказ від 28.02.2002 року № 147 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>

101. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс] / Мінфін України; наказ від 07.11.2003 №617 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

102. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс] / Мінфін України; Наказ, від 28.04.2006 № 415 (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>

103. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України; наказ від 8.10.1999 р. №242(зі змінами). — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>

104. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Фонд державного майна; наказ від 27.07.1995 №96/97. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0292-95>.

105. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України; наказ від 22.11.04 р. № 732. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>

106. Про авторське право і суміжні права: Закон України [Електронний

ресурс] // Верховна Рада України; від 23.12.1993 № 3792-ХІІ (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>

107. Про аудиторську діяльність: Закон України [Електронний ресурс] Верховна Рада України; від 22.04.1993 № 3125-ХІІ (із змінами). — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

108. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України; від 16.07.1999 996-ХІV. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

109. Райковська І.Т. Економічний аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів: методичний підхід / І.Т. Райковська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2009. — № 1 (47). — С. 108–114.

110. Рейли Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс. — М. : Квинто-консалтинг, 2005. — 761 с.

111. Репіна І.М. Бізнес-культура: системний аналіз нематеріального активу підприємства / І.М. Репіна // Вісник Хмельницького національного університету. — 2008. — № 6. — Том № 2. — С. 81–85.

112. Сажинець С.Й. Облік нематеріальних активів : навч. посібник / С.Й. Сажинець. — Львів: Вид-во «Мс», 2003. — 332 с.

113. Сатовський В. В. Облік і аудит нематеріальних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. В. Сатовський — К., 1998. — 16 с.

114. Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу / О.В. Сизоненко // Збірник наукових праць «Менеджмент». — 2010. — №13. — С. 238–249.

115. Солошенко Л. «Нематеріальний» внесок до статутного фонду (вносимо НМА та майнові права) / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. — 2008. — № 101 (1181). — С. 36–45.

116. Сталінська О.В. Основні принципи та напрями управління

нематеріальними активами / О.В. Сталінська // Вісник Донецького національного університету, Серія: Економіка і право. — 2010. — Вип. 2. — Т.2. — С. 406–413.

117.Столярчук Н.М. Ідентифікація об'єктів прав інтелектуальної власності в процесі інноваційної діяльності / Н.М. Столярчук // Економічний форум: науковий журнал ЛНТУ. — 2012. — №2. — С. 129–135.

118.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Ткаченко Н. М. — [3-те вид.]. —К.: Алерта, 2008. — 926 с.

119.Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні аспекти обліку нематеріальних активів / Н.М. Ткаченко // Наукові праці Національного університету харчових технологій. — 2010. — №36. — С. 89–93.

120.Удовиченко О.М. Понятие, классификация, измерение и оценка нематериальных активов (объектов) компании: подходы к проблеме / О.М.Удовиченко // Научные доклады. — СПб.: НИИ менеджмента СПбГУ, 2007. — № 13(R). - 29 с.

121.Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Закон від 16.01.2003 №435-IV (із змінами).

122.Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — 632 с.

123.Щур О. В. Визнання та ідентифікація нематеріальних активів /О.В.Щур, Т. В. Олексієнко // Економіка і регіон. — 2010. — № 1. — С. 170–173.

124.Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Л.Й. Юрківська, О.Л. Біляченко // Вісник ЖДТУ. — 2011.— № 2 (56). — С. 217–220.

125.Яремко І.Й. Знос і амортизація необоротних активів — інструмент оцінки капіталу підприємства : монографія / І. Й. Яремко. — Львів : Новий світ,2003. — 148 с.

126. Яремчук С. Нематеріальні активи: податковий та бухгалтерський облік: Метод. посібник / С. Яремчук, М. Сова. — Х.: Фактор, 1998. — 132 с.