

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**В. В. Ясишена**

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ  
МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ  
ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ  
АКТИВІВ**

**Монографія**

**Тернопіль  
ТНЕУ  
2020**

УДК 657  
Я 93

**Рецензенти:**

**Калюга Є. В.**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України;

**Садовська І. Б.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки;

**Кафка С. М.**, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу.

*Рекомендовано Вченою радою  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол № 9 від 27.05.2020 р.)*

**Я-93 Ясишена В. В.** Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.  
**ISBN 978-966-654-588-9**

У монографії висвітлюються питання методології та організації обліку нематеріальних активів підприємств. Розкрито концептуальні підходи до класифікації, оцінки, облікової політики нематеріальних активів. Досліджено методологію обліку і звітності нематеріальних активів через призму методів бухгалтерського обліку. Виокремлено і охарактеризовано низку основних внутрішніх і зовнішніх факторів, які впливають на гудвіл харчових підприємств. Розроблено пропозиції щодо організаційних засад обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними активами.

Для працівників навчальних і наукових закладів, здобувачів наукових ступенів, студентів, а також керівників і головних бухгалтерів підприємств.

**УДК 657**

**ISBN 978-966-654-588-9**

© Ясишена В. В., 2020

© ТНЕУ, 2020

# ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХНЯ ЕВОЛЮЦІЯ ....	11
1.1. Еволюція нематеріальних активів у площині соціально- економічних концепцій розвитку економіки .....	11
1.2. Економічна сутність, склад і значення нематеріальних активів.....	25
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств .....	42
Висновки до розділу 1 .....	53
РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ, ВИЗНАННЯ, ІДЕНТИФІКАЦІЇ Й ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	57
2.1. Концептуальні положення класифікації нематеріальних активів.....	57
2.2. Облікові критерії визнання й ідентифікації нематеріальних активів.....	67
2.3. Характеристика підходів до оцінки і переоцінки нематеріальних активів.....	76
2.4. Обґрунтування концепції облікової політики нематеріальних активів.....	102
Висновки до розділу 2 .....	125
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	129
3.1. Методологія обліку і звітності нематеріальних активів крізь призму методів бухгалтерського обліку .....	129
3.2. Методологічні проблеми фінансового обліку нематеріальних активів та шляхи їхнього вирішення.....	165
3.3. Організаційно-методичні аспекти обліку торговельної марки і гудвілу.....	174
3.4. Амортизаційна політика нематеріальних активів на підприємстві.....	190
Висновки до розділу 3 .....	197

РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ .....	201
4.1. Дискусійні питання методології управлінського обліку нематеріальних активів .....	201
4.2. Практичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів у діяльності підприємств харчової промисловості.....	239
4.3. Організаційні засади обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними активами.....	246
Висновки до розділу 4 .....	283
ВИСНОВКИ .....	286
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	295
ДОДАТКИ .....	315

## ВСТУП

У світовій практиці нематеріальні активи займають перші позиції у веденні бізнесу компаній. В умовах ускладнення економічних відносин, постійних змін в економіці та підвищення вимог до бухгалтерського обліку є потреба в перегляді й удосконаленні облікової методології відповідно до вимог сучасності. І зарубіжні, і вітчизняні вчені вказують на важливість проведення досліджень, спрямованих на визначення ролі, місця, значення, удосконалення обліку та управління нематеріальними активами. Особливість нематеріальних активів полягає у тому, що вони роблять внесок у зростання бізнесу та за правильно побудованої стратегії здатні забезпечити значний розмір прибутку на перспективу. З нематеріальними активами завжди пов'язаний елемент невизначеності та неоднозначності. Це питання відповідно є об'єктом гострих дискусій серед науковців і практиків. Багато менеджерів досі неповною мірою оцінюють значення того ефекту, який може отримати підприємство від використання нематеріальних активів.

У теоретико-практичній площині бухгалтерського обліку нематеріальних активів актуалізуються проблемні питання щодо термінологічних неточностей, документування, інвентаризації, визнання, оцінки, капіталізації, калькулювання, амортизації, відображення в звітності, що не мають однозначного підходу до вирішення через існування різних видів нематеріальних активів і недосконалого нормативно-правового забезпечення. Потребують розкриття також питання щодо удосконалення методології та організації управлінського обліку нематеріальних активів, які впливають на управління вартістю підприємства.

Актуальність цієї теми визначається значущістю для підприємств використання нематеріальних активів, які впливають на його ринкову вартість; підвищують інвестиційну привабливість, прибут-

ковість, рівень конкурентоздатності продукції; знижують витрати робочого часу; сприяють економії ресурсів виробництва і діяльності суб'єкта господарювання в межах чинного законодавства тощо. Це зумовлює необхідність проведення досліджень у сфері вдосконалення методологічних підходів їхнього обліку та відображення у звітності.

У монографії розроблено рекомендації з удосконалення методології й організації бухгалтерського та управлінського обліку нематеріальних активів. Вона складається з чотирьох розділів, які доповнюють один одного та дають змогу сформуванню цілісного бачення щодо проблемних питань методології й організації обліку нематеріальних активів.

У першому розділі «Теоретико-методологічні основи обліку нематеріальних активів та їхня еволюція» досліджено соціально-економічні концепції розвитку економіки в історичному вимірі, викладені в працях видатних науковців, та виокремлені основні аспекти, які вплинули на еволюцію нематеріальних активів. Встановлено, що історично формування прав на об'єкти інтелектуальної власності відбулося на доіндустріальній стадії економічного розвитку суспільства. Проаналізовано та систематизовано дисертаційні роботи, захищені в Україні протягом 1998–2018 рр. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)», в яких вивчалися питання обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів з виокремленням п'ятнадцяти основних напрямів дослідження нематеріальних активів. Виявлено найбільш досліджені сфери і меншою мірою вивчені напрями, які потребують подальшого поглибленого аналізу і розвитку. З метою удосконалення понятійного апарату, розуміння сутності терміна «нематеріальні активи» проаналізовано і виокремлено ознаки, що їх характеризують, виявлено переваги та недоліки актуальних підходів до визначення їхньої сутності, які розкриваються у науковій літературі та нормативно-правових документах,

запропоновано уточнення тлумачення їхнього поняття, де поєднано економічну, юридичну, бухгалтерську й оціночну сторони. Запропоновано шість рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів і на їхній основі згруповано зовнішні та внутрішні нормативні документи, за якими сьогодні регулюють облік нематеріальних активів.

У другому розділі «Концептуальні підходи до класифікації, визнання, ідентифікації й оцінки нематеріальних активів» розкрито пропозиції щодо покращення обліково-аналітичного процесу й управління нематеріальними активами через виокремлення класифікаційних ознак, які поділено для бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств. У наведеній класифікації систематизовано ознаки нематеріальних активів з поділом на види, які їх характеризують. Розкрито облікові критерії визнання й ідентифікації нематеріальних активів з обґрунтуванням проблемних питань, що існують у вітчизняних стандартах.

Проаналізовано структуру об'єктів НМА, що наведені в Міжнародному стандарті оцінки 210 «Нематеріальні активи», Європейських стандартах оцінки TEGoVA, Професійних стандартах оцінки RICS, Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Запропоновано перелік нематеріальних активів, що сформований на основі вивчення зазначених вище стандартів і може враховуватися підприємством для оцінки вартості бізнесу та потреб управління нематеріальними активами. Досліджено й систематизовано різні підходи і методи експертного та бухгалтерського оцінювання нематеріальних активів, які розкриті в нормативних і методичних документах різних рівнів стандартизації, та виявлено проблемні питання та розбіжності в методиці їхнього оцінювання.

Досліджено принципи обліку як основу облікової політики підприємства. Виокремлено і розкрито принципи облікової політики

в частині управлінського обліку нематеріальних активів. Встановлено, що облікова політика підприємства має охоплювати альтернативні аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, варіанти управлінського обліку, особливості ведення податкових розрахунків, підходи до контролю і захисту нематеріальних активів. Систематизовано і розкрито елементи облікової політики в частині нематеріальних активів.

У третьому розділі «Методологія та організація фінансового обліку нематеріальних активів» розглянуто такі підходи до побудови методології бухгалтерського обліку, як процедурний, адитивний, поєднання процедурного і адитивного, системний. Зазначено, що методологія бухгалтерського обліку потребує трансформації на основі системного підходу. Розкрито взаємозв'язок адитивного та процедурного підходів через розкриття облікових процедур і сукупності елементів методу бухгалтерського обліку, що базуються на відповідних його принципах. Рекомендовано переглянути склад і порядок викладення принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності у вітчизняних і міжнародних нормативно-правових документах. Зазначено, що методологія бухгалтерського обліку має враховувати всі методи, які сприяють розвитку облікової науки і вивченню її предмета, а не тільки ті, що належать до спеціальних.

Розкрито проблеми обліку і звітності нематеріальних активів та окреслено шляхи їхнього вирішення крізь призму таких елементів методу бухгалтерського обліку, як документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність. Обґрунтовано необхідність відображення внутрішнього гудвілу у фінансовому й управлінському обліку підприємства під час поточної діяльності. Удосконалено та розроблено підходи щодо обліку нематеріальних активів і гудвілу, їхнього відображення у фінансовій та управлінській звітності для зменшення розриву між методологією обліку цих активів і сучасними вимогами економіки. Розкрито порядок реєстрації торговельної марки та



відображення в обліку витрат, які виникають у процесі її створення. Встановлено необхідність внесення уточнень у нормативно-правові документи для усунення термінологічної невизначеності та удосконалення порядку формування первісної вартості торговельної марки при створенні. Порівняно й охарактеризовано різні методи нарахування амортизації на нематеріальні активи та обґрунтовано їхнє застосування на вітчизняних підприємствах. Запропоновано використовувати прогресивні методи для нарахування амортизації на деякі види нематеріальних активів.

Четвертий розділ «Методологія та організація управлінського обліку нематеріальних активів» присвячений питанням визнання нематеріальних активів об'єктом управлінського обліку, а також інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних). Виокремлено й охарактеризовано основні внутрішні та зовнішні фактори, які впливають на гудвіл харчових підприємств. Розкрито й охарактеризовано відмінності, які існують між внутрішнім і зовнішнім гудвілом, що викликає потребу в їхньому розумінні як окремих понять. Обґрунтована необхідність створення в системі управлінського обліку інформаційної бази, що накопичуватиме інформацію із зовнішніх і внутрішніх джерел, враховуючи нематеріальні та інтелектуальні активи підприємства, як для обліково-аналітичної роботи, так і для ухвалення управлінських рішень. Розкрито порядок і склад фінансової та нефінансової інформації, що формується в системі управлінського обліку за відповідними центрами відповідальності. Розкрито форму та зміст аналітичних рахунків, які необхідно відкривати в управлінському обліку до кожного об'єкта інтелектуальних активів, що відповідатиме певній групі.

Авторка висловлює подяку своїм Вчителям – доктору економічних наук, професорові Зеновію-Михайлові Васильовичу Задорожному та доктору економічних наук, професорові Михайлові Семеновичу Пушкареві за підтримку і мудрі поради, а також

рецензентам – доктору економічних наук, професорові, завідувачці кафедри обліку і оподаткування Національного університету біо-ресурсів і природокористування України Євгенії Василівні Калюзі, доктору економічних наук, професорові, професорові кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки Ірині Борисівні Садовській, доктору економічних наук, доцентів, завідувачці кафедри обліку та оподаткування Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу Софії Михайлівні Кафці за цінні коментарі та допомогу під час підготовки монографії.

Сподіваємося, що ця монографія дасть змогу з теоретичної та практичної точок зору комплексно оцінити значення нематеріальних активів, а також інтелектуальних активів у системах фінансового й управлінського обліку для удосконалення їхньої методології та організації, покращення обліково-інформаційного забезпечення з метою ефективного управління цими активами. Вона буде корисною для представників різних наукових шкіл, працівників навчальних і наукових закладів, аспірантів, студентів, а також для практиків.

# РОЗДІЛ 1.

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХНЯ ЕВОЛЮЦІЯ

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

Еволюція розвитку нематеріальних активів розпочинається з осмислення і розуміння важливості інтелектуальної діяльності людини. Історичне виникнення прав на об'єкти інтелектуальної власності дало поштовх для подальшого розвитку нематеріальних активів (далі – НМА). Фундаментальні питання еволюції, сутності та значення нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економіки досліджували такі вчені, як А. Сміт [170], Ф. Найт [106], Ф. Махлуп [91], У. Ростоу [264], Дж. Гелбрейт [29], Д. Белл [4], П. Друкер [244], А. Чухно [194] та інші.

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

У XIV ст. король Едвард III видавав патентні листи, якими забезпечувалося право іноземців здійснювати торгівлю на території Англії. Наприклад, Дж. Кемпу (*J. Kemppe*) в 1331 р. було видано патентний лист на торгівлю в Англії. В 1449 р. Генріх VI видав патентний лист чинністю 20 років [16, с. 62].

Перший на території сучасної Італії патент було видано Республікою Флоренція в 1421 р. архітектору Ф. Брунеллескі, в якого виникла потреба у доставці каміння з ріки для будівництва. Він розробив човен, в якому такий вантаж міг бути легко переправлений через ріку. У 1421 р. лорди Ради Флоренції надали Ф. Брунеллескі ексклюзивний привілей терміном на 3 роки на виробництво й використання човна у водах Флоренції [16, с. 51].

У 1623 р. за часів правління короля Джеймса I Парламент Англії ухвалив Статут про монополії, який обмежив владу монарха і проголосив засади патентної системи. В 1709 р. Палата громад в Англії заслухала проєкт Закону «Про заохочення просвітництва», а наступного року парламент ухвалив законодавчий акт, відомий нині як Статут королеви Анни. Прийнято вважати, що ці дві події знаменували початок сучасного права інтелектуальної власності [16, с. 5].

В Англії в 1624 р. також було прийнято Статут монополій, який поклав край монополіям і наділив винятковими правами на твір (винахід) первинного автора (винахідника) терміном на 14 років за умови, що його твір (винахід) не суперечить закону, не спричиняє підвищення цін на товари широкого вжитку і не впливає негативно на торгівлю [16, с. 27].

Багато стародавніх мислителів звертали увагу на важливу роль людських знань, які є основою суспільного розвитку в усіх сферах.

Засновник трудової теорії вартості А. Сміт акцентував на ролі знань у виробничому процесі. В 1775 р. він наголосив, що людина, яка затратила свої кошти і тривалий час на освоєння будь-якої професії, де потрібна надзвичайна спритність і майстерність, може бути порівняна з вартісно дорогою машиною [170, с. 89].

Німецький економіст Ф. Ліст у 1841 р. у праці «Національна система політекономії» обґрунтував теорію продуктивних сил. У цій теорії розкрита ідея, згідно з якою створення суспільного багатства досягається не тільки через розрізнену індивідуальну діяльність людей, а особливий акцент робиться на тому, що для досягнення досконалих результатів необхідно розумове і матеріальне об'єднання різних індивідів, які перебуватимуть у взаємодії. Він стверджує, що справжнє багатство нації визначається ступенем розвитку продуктивних сил, а саме продуктивних здібностей людини. Вчений розглядав людину як капітал, а від вмілого використання і примноження знань, навичок, здобутих на різних етапах становлення нації, та інших факторів залежить зростання продуктивності праці та розви-

ток виробництва загалом. Розвиток продуктивних сил має сприяти формуванню нового соціального середовища, науковим відкриттям, розвитку освіти і технологій, а також інших прогресивних напрямів зміцнення нації.

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

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

Він вважав, якщо люди, купуючи кукурудзяні пластівці або мило, готові платити, як і за вірші про «життєрадісного Джима», бо «...воно дарує насолоду», то це означає, що ці «вироби» є економічними благами. Якщо вигравіруване ім'я на авторучці або безпечній бритві дає змогу продавати такий виріб на 50% дорожче, ніж той самий предмет без нього, то воно становить одну третину економічної корисності цього товару. Хоча з економічної точки зору цей предмет не відрізняється за кольором, дизайном, якістю чи будь-якими іншими характеристиками, завдяки яким він є більш корисним або привабливим [106, с. 250–251].

Отже, Ф. Найт на початку ХІХ ст. описував важливе значення бренда (торговельної марки), здатного підштовхувати покупців при виборі між «реальною» та «номінальною» корисністю товару, які здебільшого витрачають свої доходи на предмети, що належать до товарів із «номінальною» корисністю. Дослідник зазначав, що для створення попиту на благо необхідна реклама, в тому числі оманлива («дута»).

Ф. Найт стверджував, що останній фактор прогресу – це знання або те, що можна позначити терміном «винаходи» в широкому сенсі. Він вважав, що одним із головних джерел невизначеності у сфері бізнесу є вдосконалення технологічних процесів, методів організації та т. ін. Питання щодо винаходів часто, якщо не завжди, ускладнюється через необмежене поширення одного разу виробленої ідеї. В підсумку винахіднику постійно доводиться застосовувати особливі заходи захисту виробленої ідеї. У деяких сферах цього можна домогтися завдяки правовому захисту, який надає держава, а в інших випадках доводиться вдаватися до штучних заходів збереження таємності. Часто захистити новий метод взагалі неможливо, тому економічна рентабельність ідеї обмежена часом, необхідним конкурентам, щоб її скопіювати. Вчений зауважив, що навіть правовий захист має силу лише в обмежений період і таємність рідко вдається зберігати довготривало. Коли ж ідея стає загальним надбанням, вона уподібнюється до будь-якого іншого елемента виробництва, пропозиція якого є необмеженою, тобто безкоштовним благом, і перестає бути фактором виробництва в реальному економічному сенсі [106, с. 321–323].

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

У 1933 р. австрійсько-американський учений Ф. Махлуп розпочав вивчати вплив патентів на наукові дослідження. З ім'ям дослідника пов'язане таке поняття, як «економіка знання», а його ідеї започаткували розвиток концепцій інформаційного суспільства. В 1962 р. у праці «Виробництво і розповсюдження знань у США» науковець вказав на велике значення «підвищення» знання, акцентувавши увагу на його внутрішній змінній, яка залежить від введених ресурсів. Ф. Махлуп вивчав питання приватної та суспільної вигоди від інвес-

тицій у знання і важливість цього ресурсу для економічного зростання. На думку вченого, підвищення рівня технічного знання і зумовлений цим розвиток виробництва є важливими факторами в аналізі економічного зростання й інших економічних проблем. Розвиток технологічного знання веде до постійних змін умов виробництва товарів і послуг, а нове технологічне знання – до зміщення попиту з фізичної на інтелектуальну працю. Запас знань може бути збільшений за наявності особливих зусиль і ресурсів, які спрямовуються на розвиток освіти. Це є важливою економічною змінною, що дає змогу значно підвищувати запас фундаментального і прикладного знання. З розвитком економіки і суспільства для ефективної організації виробництва, торгівлі й управління необхідним є поділ праці між виробництвом знань і матеріальним виробництвом. Науковець наголошує, що в економічних і соціальних секторах відбувся розподіл інтелектуальної та фізичної праці, а також змінилось співвідношення невиробничих і виробничих працівників у багатьох галузях [91].

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

Американський економіст У. Росту в 1959–1971 рр. у працях «Зліт до самопідтримуючого зростання», «Стадії економічного зростання» і «Політика і стадії зростання» висунув концепцію переходу до «самопідтримуючого зростання», яка ґрунтувалася на розкритті переходу від традиційного до сучасного суспільства західного типу, а також розробив теорію стадій економічного зростання країн. Поступово вчений виокремив шість стадій економічного зростання, які ґрунтувалися на техніко-економічних характеристиках розвитку країн:

- 1) традиційне суспільство (*the traditional society*);
- 2) створення передумов для злету (*the preconditions for take-off*);
- 3) зліт (*the take-off*);
- 4) рух до зрілості (*the drive to maturity*);

- 5) високе масове споживання (*the age of high mass consumption*);
- 6) пошук якості життя (*search for quality of life*).

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

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

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

Американський економіст канадського походження Дж. Гелбрейт у праці «Нове індустріальне суспільство», опублікованій у 1969 р., розкрив концепцію «нового індустріального суспільства», де визначальною рисою соціуму є індустріальна система. Науковець зазначає, що якщо головною метою індустріальної системи буде збільшення випуску продукції, супутнє зростання споживання, технічний прогрес, державна політика спрямована на її зміцнення, то життя людини буде скеровуватись на служіння цілям такої індустріальної системи. Дослідник вважає, що індустріальну систему треба розглядати як частину сфери діяльності людини, тоді естетичним цілям буде приділятиметься більше уваги й особистість не відчуватиме тиску цілей цієї системи. Освіта для людини стане самоціллю, а не засобом



для більш успішного обслуговування індустріальної системи. Вчений надає великого значення освіті та знанням і наголошує, що індустріальна система, на відміну від її економічних попередників, пред'являє попит на вишколений розум [29].

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

Концепцію постіндустріалізму сформував видатний американський соціолог Д. Белл. Вона викладена у монографії дослідника, опублікованій у 1973 р. Постіндустріальне суспільство вчений протиставляє індустріальному. В постіндустріальних умовах основним ресурсом, на думку науковця, є інформація, а пріоритет переходить від напівкваліфікованих працівників до інженерів і вчених. Найважливішою у такому суспільстві є наукова спільнота, на основі чого Д. Белл стверджує, що «...коріння постіндустріального суспільства перебуває під безпрецедентним впливом науки на виробництво» [4, с. 504].

Центрального значення набуває кодифікація теоретичного знання, а найважливішим завданням учених стає перспективне прогнозування господарських і соціальних процесів.

Постіндустріальне суспільство розкриває якісно нові можливості розвитку особистості, а поширення нових професій є підґрунтям для більш докладного вивчення виникнення класу науково-технічних працівників, відбувається зародження меритократії. Неможливість адекватного оцінювання суспільних благ висуває проблему політичної координації розвитку постіндустріального суспільства і ролі держави в цьому процесі. Д. Белл виокремлює соціальну проблему постіндустріального суспільства, що розкривається через розвиток неринкової економіки добробуту і відсутність адекватних механізмів оцінювання суспільних благ, зазначаючи, що з технічних і концептуальних причин неможливо визначити вартість таких (інформаційних) товарів у ринкових категоріях [4, с. 160].

Найважливішою економічною прикметою постіндустріального ладу є експансія виробництва послуг та інформації, а технологічною базою постіндустріальної трансформації – наука і теоретичне знання. Д. Белл розмежовує роль і значення знання та ролі і значення інформації. Науковець стверджує, що інформація може бути основним виробничим ресурсом постіндустріального суспільства, тоді як знання є внутрішнім джерелом його прогресу [4].

Американський учений австрійського походження П. Друкер обґрунтував теорію інноваційної економіки і підприємницького суспільства. В публікації 1998 р. дослідник зазначив, що наступна інформаційна революція вже розпочалася і це революція концепцій. Вчений вказує на важливість революційного програмного забезпечення для різних сфер економіки і суспільства, що значно зменшило витрати часу і коштів на розробки. Він зазначає, що «...для завдань найвищого керівництва інформаційна технологія стала постачальником скоріше даних, ніж інформації, не кажучи вже про нові питання і стратегії» [244, с. 2].

Погоджуємося з П. Друкером щодо бачення багатьох питань, які є актуальними сьогодні. Йдеться про традиційну систему обліку, яка акумулює дані про внутрішній стан суб'єкта господарювання і майже не надає інформації для виконання стратегічних завдань вищого керівництва. Вчений акцентує увагу на важливості розробки ефективних інформаційних систем для прийняття рішень найвищим керівництвом, які забезпечуватимуть збір і організацію інформації про зовнішній світ. Зовнішня інформація для потреб управління буде ставати щораз важливішою і більш терміновою. Науковець вважає, що сучасна інформаційна революція не має прецедентів щодо зниження вартості та широти розповсюдження інформації, а також по швидкості й розмаху впливу на суспільство, що неможливо обчислити і відобразити в цифрах.

Представники сучасної зарубіжної економічної науки (Дж. Гелбрейт, Р. Арон та інші вчені) на основі використання

критерію «ступінь індустріального розвитку суспільства» визначають три стадії індустріальної цивілізації: індустріальне суспільство; постіндустріальне суспільство; неоіндустріальне (інформаційне) суспільство [29].

Отже, на думку вчених, сьогодні відбувся новий етап розвитку постіндустріального суспільства, що пов'язано не лише зі стрімким розвитком сфери послуг, освіти і науки, а зі значним примноженням спеціалізованих знань у різних галузях.

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

Погоджуючись з думкою професора А. Чухно, необхідно зауважити, що теорія інформаційного суспільства є важливою складовою теорії постіндустріалізму [194, с. 86].

Починаючи з 70-х р. ХХ ст. відбувається розвиток сфери послуг, що спонукає нематеріальне виробництво. В сьогоднішньому постіндустріальному суспільстві основним виробничим ресурсом є інформація і знання, застосовуються нові наукомісткі та інформаційно-інтелектуальні технології, що мають нематеріальний характер. Інформація передається зі швидкістю, що постійно зростає. Відповідно обробка масивів інформації, що постійно зростають, покладена на більш потужні комп'ютери. Отже, відбувся перехід від матеріального до нематеріального виробництва. Матеріальні ресурси, капітал відійшли на другий план, а на перший вийшли інформація і знання як основні ресурси сьогоднішнього суспільства. Перевага нематеріальних ресурсів над матеріальними полягає в тому, що першим властива невичерпна (необмежена) природа, на відміну від останніх. Нематеріальні активи можна швидко розмножувати (тиражувати) і розповсюджувати, що є одночасно їхнього позитивною і негативною властивістю. Суб'єкти, які опанували нові знання, нові технології, нову інформацію, мають значну конкурентну перевагу, але одночасно зберегти її у середовищі конкурентів тривалий період дуже

складно. В інформаційному суспільстві людина є носієм інформаційно-інтелектуальної технології, а вміння і знання, які вона здобула, – це один із головних виробничих ресурсів. Значно зросла кількість людей, зайнятих інформаційними технологіями, комунікаціями, виробництвом інформаційних продуктів і послуг. Людина, озброївшись науково-технічними знаннями, переважно займається творчою працею. Головним об'єктом вкладення капіталу стають знання і інтелект людини, що в подальшому визначає успіх підприємства і збільшення його вартості.

У своїй монографії Н. Пузиня зазначає, що нині існує віртуальна економіка, пов'язана з розвитком електронної комерції та продажем «неіснуючих віртуальних товарів» – різних атрибутів ігрових сервісів, рейтингів, поїнтів, внутрішніх валют, амуніції для персонажів та ін. Користувачі готові платити за це реальні гроші. Можна щодня генерувати нові одиниці цікавого для користувача контенту [152, с 11].

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

У вітчизняному законодавстві термін «нематеріальні активи» з'явився в 1993 р., де вони розглядалися як об'єкти права інтелектуальної власності, в т. ч. промислової, інші об'єкти права власності та користування. Із введенням П(С)БО 8 у вітчизняне законодавство вперше наголошено, що нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Отже, розвиток економічної категорії «нематеріальний актив» і його правове регулювання у вітчизняному законодавстві з 1993 р. регламентовано нормативно-правовими документами, частина з яких нині втратила чинність: Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затвердженим Постановою КМУ № 250 від 3.04.1993 р. (не чинне); Порядком експертної оцінки нематеріальних активів, затвердженим наказом Фонду держмайна

України з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995 р. (не чинний); Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», від 28.12.1994р. № 334/94-ВР (не чинний); П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженим наказом МФУ № 242 від 18.10.1999 р.; Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими наказом МФУ № 1327 від 16.11.2009 р.; Податковим кодексом № 2755-VI від 2.12.2010 р.; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» № 1163 від 25.11.2014 р.

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

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

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

Проте, визнаючи цінність наукового доробку цих учених, слід зазначити, що сучасні умови господарювання визначають нові завдання до вирішення проблем обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів.

Маючи мету виявити малодосліджені напрями у сфері обліково-аналітичного і контрольного забезпечення НМА в Україні, є необхідність у проведенні аналізу дисертаційних робіт. Встановлення закономірностей розвитку досліджень із питань НМА дасть змогу визначити достатньо або маловивчені сфери, виявити нові напрями розвитку теоретико-методологічних і практичних аспектів обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів відповідно до сучасних умов розвитку економіки України.

Для проведення аналізу досліджень з обліково-аналітичного і контрольного забезпечення нематеріальних активів зроблена вибірка дисертацій, захищених в Україні та представлених на офіційному сайті бібліотеки ім. І. Вернадського з 1998 по 2018 р. Протягом зазначеного періоду в Україні зі спеціальності 08.00.09 (08.06.04) щодо питань нематеріальних активів захищено 25 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Також в 2017 р. В. Дибодою була захищена докторська дисертація на тему: «Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія», аспекти якої проаналізовані під час проведеного дослідження. У процесі дослідження не вивчалися наукові праці, присвячені питанням нематеріальних активів за іншими спеціальностями. Напрями досліджень у захищених дисертаціях і наукових працях з обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів із 1998 по 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) наведено в табл. 1.1. Для кращого сприйняття напрямів досліджень наукові результати дисертаційних робіт згруповані за характерними ознаками в 15 окремих блоків. Кожен із блоків узагальнено за науковими напрямками досліджень. Більш деталізована інформація за науковцями та їхніми напрямками досліджень наведена в дод. А.

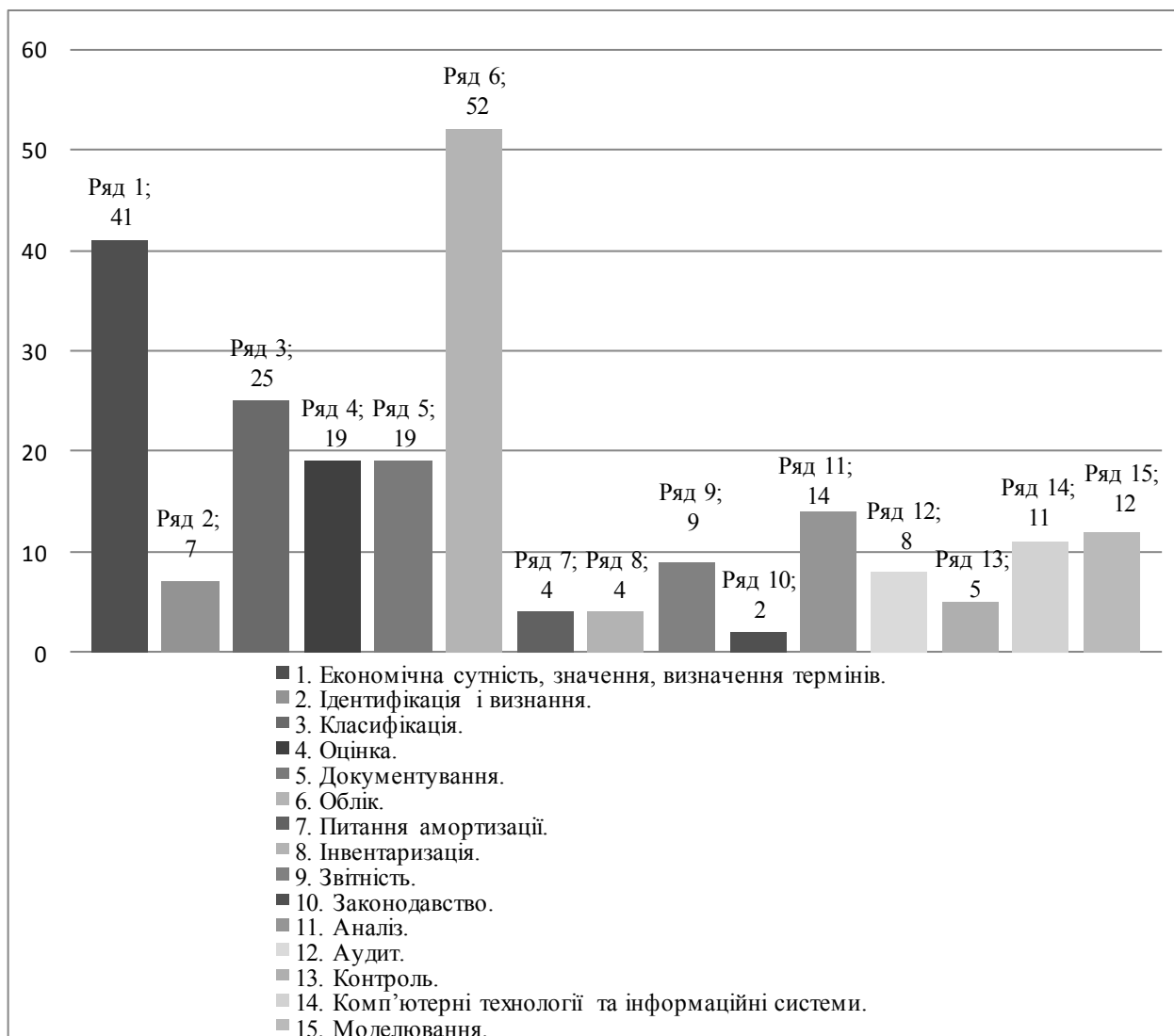
Таблиця 1.1

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

№ з/п	Наукові напрями	Науковці, які проводили дослідження, рік захисту																								
		В. Сатовський, 1998 [165]	Л. Л. Суль, 2001 [86]	Бігдан І. А., 2003 [5]	А. В. М. Д. Равшавдех, 2004 [157]	С. Шульга, 2006 [198]	Т. Польова, 2006 [129]	С. Легенчук, 2006 [82]	Л. Бражна, 2006 [8]	Н. Бразлій, 2007 [9]	Ю. Рудченко, 2007 [163]	В. Денис, 2007 [31]	І. Криштопа, 2008 [75]	Ю. Писаренко, 2008 [124]	І. Жураковська, 2008 [42]	Н. Головай, 2009 [21]	Т. Банасько, 2010 [3]	І. Лелетан, 2010 [85]	О. Сизоненко, 2010 [167]	О. Вакун, 2013 [15]	М. Плекан, 2013 [125]	В. Шелест, 2014 [197]	Ю. Колчар, 2014 [67]	Х. Скоп, 2015 [168]	І. Старко, 2015 [175]	Ю. Судин, 2017 [176]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	Економічна сутність, значення, визначення термінів	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Ідентифікація визнання									+			+						+		+		+			+
3	Класифікація	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+		+	+	+
4	Оцінка	+		+	+			+		+			+	+			+	+	+	+	+		+		+	+
5	Документування			+		+	+		+	+	+		+	+	+	+		+	+		+	+		+	+	+
6	Облік	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Питання амортизації			+					+	+				+												
8	Інвентаризація							+	+		+						+									
9	Звітність					+					+				+							+		+		
10	Законодавство	+										+														
11	Аналіз			+	+	+	+					+		+		+			+	+						+
12	Аудит	+	+	+		+	+			+				+												
13	Контроль												+				+	+	+							+
14	Комп'ютерні технології та інформаційні системи	+	+	+	+	+	+	+					+								+					
15	Моделювання		+		+		+	+				+	+				+	+		+						

Джерело: сформовано автором за результатами вивчення кандидатських дисертацій.

Після проведення аналізу напрямів, які вивчалися, розроблялися і удосконалювалися науковцями, можна виявити, за якими з них проведено найбільшу кількість досліджень, а також ті, що є найменш дослідженими. Опрацювавши наукову новизну вищезазначених дисертаційних робіт, виокремлено основні питання досліджень, об'єднано їх у відповідні блоки і пораховано бали. Деякі питання, викладені у науковій новизні, можна одночасно зарахувати до двох блоків, але при виборі основного враховано суттєву перевагу між об'єктами дослідження. У результаті отримано певну кількість балів, що дало змогу визначити науковий інтерес до відповідного напрямку дослідження і рівень вивчення цього питання (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Основні блоки наукових напрямів дослідження нематеріальних активів у кандидатських дисертаціях за 1998–2018 рр.**  
Джерело: складено автором на основі результатів наукових досліджень.



Отже, за даними рис. 1.1 проведено градацію виконаних наукових досліджень, враховуючи одержані бали у сфері нематеріальних активів, від найбільш до найменш досліджених напрямів:

- облік – 52;
- економічна сутність, значення, визначення термінів – 41;
- класифікація – 25;
- оцінка – 19;
- документування – 19;
- аналіз – 14;
- моделювання – 12;
- комп'ютерні технології та інформаційні системи – 11;
- звітність – 9;
- аудит – 8;
- ідентифікація і визнання – 7;
- контроль – 5;
- питання амортизації – 4;
- інвентаризація – 4;
- законодавство – 2.

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

## **1.2. Економічна сутність, склад і значення нематеріальних активів**

Поняття нематеріальних активів (НМА) використовується в обліковій та оціночній діяльності, правовій і управлінській сферах,

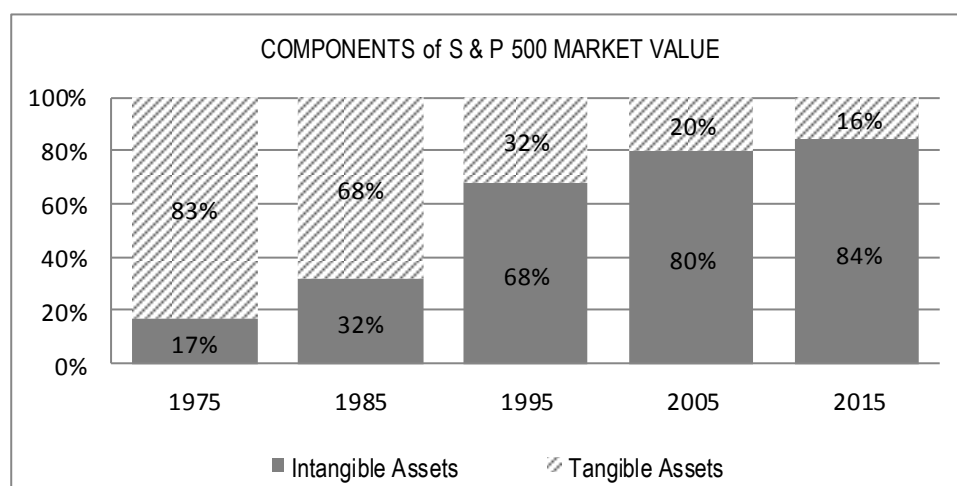
тому ця економічна категорія має певні розбіжності в її трактуванні: в положеннях стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО), в нормативно-правових документах і в економічній літературі. Складність обліку нематеріальних активів полягає в тому, що вони охоплюють різні за природою об'єкти. Оскільки на сьогодні існують і продовжують створюватися різні нематеріальні активи та наявні певні розбіжності в економічному, юридичному, бухгалтерському й оціночному підходах до розуміння їхньої сутності, відбувається значний розрив між методологією бухгалтерського обліку НМА і сучасними вимогами економіки. Це визначає необхідність дослідження сутності й уточнення поняття НМА для створення єдиного методологічного підходу.

Теоретико-методологічні питання щодо розкриття сутності нематеріальних активів і визначення їхнього ролі в діяльності суб'єктів господарювання і економіки загалом розглядаються в наукових працях таких учених, як Х. Андерсен [109], Т. Банасько [3], П. Беміш (P. Beamish) [243], І. Бігдан [5], І. Бланк [6], Н. Бразілій [9], А. Деліос (A. Delios) [243], В. Диба [35], Дж. Даннінг (J. Dunning) [3], Ю. Гороховець [27], Л. Джоя (L. Joia) [255], Р. Каплан (R. Kaplan) [256], Д. Колдуелл [109], І. І. Криштопа [75], Е. С. Хендріксен [187], Дж. Р. Хітчнер [188], Б. Лев [80], І. Лепетан [85], Р. Морк (R. Morck) [258], Б. Нідлз [109], І. Нонака (I. Nonaka) [260], Д. Нортон (D. Norton) [256], В. Палій [117], Ю. Писаренко [124], М. Плекан [125], Т. Польова [129], В. Сатовський [165], В. Сопко [174], І. Старко [175], Т. Стюарт (T. Stewart) [267], Л. Л. Суль [86], В. Шелест [197], С. Шульга [198], Х. Такеучі (H. Takeuchi) [260], О. Удовиченко [182], О. Вақун [15], М. Ф. Ван Бреда [187], Б. Йенг (B. Yeung) [258] та інші. Проте, чимало аспектів щодо значення ролі нематеріальних активів у сучасній економіці потребують подальшого вивчення.

Динаміка розвитку постіндустріального суспільства, пов'язана зі стрімким розвитком сфери послуг, освіти і науки, значним примноженням спеціалізованих знань у різних галузях, створює нові виклики, спрямовані на формування єдиної теоретичної бази, яка

відобразитиме всі сторони такої складної економічної категорії, як НМА. Нині нормативно-правова база щодо обліку і проведення операцій з НМА перебуває на стадії внесення змін та потребує подальшого удосконалення. З огляду на вищевикладене необхідно проаналізувати існуючі підходи до розуміння сутності НМА та вдосконалити їх трактування.

На сьогодні економісти визначають основні позиції, які займають НМА в розвитку світової економіки. Підтвердженням цього є дослідження, проведені компанією «Ocean Tomo» (2017), що надає послуги з управління активами інтелектуальної власності, а також проводить щорічне вивчення ринкової вартості (ІА). За результатами досліджень встановлено, що в 500 акціонерних компаніях США з найбільшою ринковою капіталізацією протягом 40 років відбулася зміна у питомій вазі матеріальних активів щодо нематеріальних. За цей період частка ринкової вартості (ІА) зросла з 17% до 84% (рис. 1.2). Це вказує на те, що в ринковій вартості компаній відбувається стійка динаміка щодо зростання частки (ІА) протягом тривалого періоду. Відповідно на сьогодні є потреба в удосконаленні організації категорійного апарату, методології обліку (ІА) з метою покращення управління ними.



**Figure 1. Intangible Asset Market Value Study**

**Рис. 1.2. Дослідження ринкової вартості нематеріальних активів проведені компанією «Ocean Tomo», 2017 р.**

Джерело: [251].

Серед учених-економістів існують різні підходи щодо визначення поняття «нематеріальні активи»: економічний, юридичний, бухгалтерський, оціночний. Ці підходи розкривають сутність, місце, роль та значення нематеріальних активів для розвитку і здійснення фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання. Одночасно різноманітність підходів щодо визначення нематеріальних активів створює складності в розумінні їхньої сутності, що розкривається у науковій літературі та нормативних документах з цього питання.

У Тлумачному словнику економіста зазначено, що нематеріальні цінності – це цінності, які не є фізичними об'єктами, але мають грошову оцінку. Це патенти, технологічні й технічні новітні розробки, проекти, інші об'єкти інтелектуальної власності, оренда та інші права [23, с. 194].

Так, у звіті спеціальної групи «Брукінг» щодо нематеріальних цінностей визначено НМА як «...нематеріальні фактори, які здійснюють внесок у виробництво або використовуються для виробництва товарів і послуг і від яких очікують, що вони в майбутньому принесуть виробничі вигоди для тих осіб або компаній, які контролюють використання цих чинників» [241, с. 9].

Рада із стандартів фінансового обліку США (*FASB – Financial Accounting Standards Board*) подає таке визначення: «Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріальної форми та які з'явилися в результаті минулих подій, здійснили відповідний ефект і можуть принести вигоду в майбутньому» [262].

Основні характеристики НМА такі:

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

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

– можливість грошового вираження вартості: оскільки НМА входять до загальної структури активів підприємства, як і мате-

ріальні, то вони також мають бути оцінені певним способом та відображені у балансі суб'єкта господарювання.

У розробленій в Європейському Союзі програмі «Тенденції в політиці щодо нематеріальних активів» НМА визначено як «...нематеріальні фактори, які покращують показники компанії в плані виробництва товарів або надання послуг і які в майбутньому мають принести економічну вигоду організаціям або окремим особам, контролюючи їхні впровадження» [250].

На думку Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, нематеріальні активи – це об'єкти, які не мають речового втілення. Щоб об'єкт вважався нематеріальним активом, необхідно, щоб він відповідав визначенню активу, був вимірюваним, значущим і достовірним [187].

Б. Лев трактує НМА як нематеріальні джерела вартості, які створюються інноваціями, унікальними організаційними проєктами або практикою управління людськими ресурсами [80, с. 9].

Дж. Р. Хітчнер вважає, що нематеріальні активи – це кодифіковані речові описи специфічних знань, якими можна володіти і за необхідності торгувати [188, с. 11].

Як зазначають Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл, нематеріальні (невловимі) активи – це довгострокові активи, які не мають фізичної форми. Їхня цінність полягає у довгострокових правах або перевагах, які вони забезпечують власнику (патенти, авторські права, ціна фірми, торговельні марки, особливі привілеї, ліцензії, формули, технології) [109, с. 227–228].

На думку Р. С. Каплана і Д. Р. Нортон, нематеріальні активи є основним джерелом сталого створення вартості [256, с. 5]. Дослідники розглядають їх як «...знання, які існують в організації для створення різної переваги», і «...здібності співробітників компанії задовольняти потреби клієнтів». Нематеріальні активи, як стверджують науковці, охоплюють такі різні предмети, як патенти, авторські права, знання робочої сили, керівництво, інформаційні системи і робочі процеси [256, с. 14].

А. Деліос (A. Delios) і П. Беаміш (P. Beamish) окреслили перспективи впливу НМА на міжнародну експансію та її успіх. Науковці зазначили, що різні компанії, які здійснюють географічну диверсифікацію бізнесу, мають адаптувати наявні переваги нематеріальних активів, щоб бути конкурентоспроможними в нових ринкових умовах [243, с. 17]. В їхній праці висвітлено також погляди інших дослідників, які вказували на важливу роль НМА для розвитку бізнесу. За визначенням Дж. Даннінга (J. Dunning), нематеріальні активи – це основа мотивації фірми для виходу на нові географічні ринки [245]. Як стверджують Р. Морк (R. Morck) і Б. Йенг (B. Yeung), нематеріальні активи створюють переваги в своїй країні, які можуть бути використані на закордонних ринках. Нематеріальні активи спонукають фірми до географічної диверсифікації, тому що зростання на нових ринках не знижує вартість активів з інтенсивним використанням інформації на внутрішньому ринку [258, 243].

Л. Джоя (L. Joia) вважає, що НМА є ядром економіки знань. Поточний баланс і звіт про прибутки та збитки – це звітність про діяльність фірми на сьогодні, вона не може бути надійним інструментом для оцінювання результатів господарювання у найближчому майбутньому. Як стверджує Т. Стюарт (T. Stewart), бухгалтери не можуть виміряти інтелектуальний капітал компанії. І цей прихований скарб сьогодні – це те, що насправді має значення в суспільстві. Знання замінило землю, працю і капітал як внесок наукомістких компаній. Незважаючи на досягнутий прогрес у розумінні природи знань – як замовчуваний, так і явний – та наявність механізмів їхньої передачі в межах компанії (Nonaka and Takeuchi, 1995) і серед їхніх партнерів (Badaracco, 1991), довготривалі та складні переговори попереду, перш ніж матимемо надійні вимірювання для цього нематеріального капіталу [255, с. 82].

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

матеріально-речовий зміст не розглядається через юридичну обмеженість [118, с. 295].

В. Сопко нематеріальні активи розуміє як умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, які визначаються об'єктом права власності конкретного підприємства (господарства) [174, с. 273].

І. Бланк зазначає, що нематеріальні активи – це група активів підприємства, яка не має речової форми, що містить об'єкти інтелектуальної (в т. ч. промислової) його власності. До цієї групи активів підприємства науковець зараховує такі: гудвіл, придбані підприємством права користування окремими природними ресурсами, програмними продуктами, товарними знаками, патентами, ноу-хау та іншими аналогічними видами майнових цінностей, що затверджені відповідним законодавством і відображаються в балансі підприємства [6, с. 702].

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

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

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

– Нематеріальні фактори (НМФ). Неформалізовані та неконтрольовані можливості підприємства зі створення нових цінностей, що забезпечують для нього конкурентну перевагу [182].

Для розкриття сутності НМА також вивчено результати дисертаційних робіт вітчизняних науковців з обліку, аналізу й аудиту нематеріальних активів, виконаних із 1998 по 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04). Підходи до визначення сутності НМА, викладені в дослідженнях вітчизняних учених, наведено в табл. 1.2.

*Таблиця 1.2*

**Підходи до визначення сутності НМА, викладені в дисертаційних роботах вітчизняних науковців (1998–2018 рр.)**

№ з/п	Автор, рік захисту дисертації	Сутність нематеріальних активів
1	2	3
1	В. Сатовський (1998 р.) [165]	Необоротні довгострокові активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть приносити підприємству прибуток
2	Л. Л. Суль (2001р.) [86]	Необоротні довгострокові активи, які не мають матеріально-речовинної форми, але мають вартість і функціонально можуть приносити підприємству прибуток
3	І. Бігдан (2003 р.) [5]	Є одним із видів ресурсів підприємства, являють певні права та переваги, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід
4	Т. Польова (2006 р.) [129]	Законодавчо визнані необоротні активи підприємства у вигляді різних прав, що мають цільове призначення, реальну вартість та здатні приносити їхньому власникові (користувачеві) прибуток або іншу користь
5	С. Шульга (2006 р.) [198]	Подає за юридичними критеріями економіко-правове тлумачення нематеріальних активів. Нематеріальними активами визнано права, які виникають з ліцензійних, авторських та інших угод, а не самі ліцензії, програмні продукти, товарні знаки тощо. Права та інші нематеріальні активи можуть також виникати у підприємства за результатами укладання угод цивільно-правового характеру, якими є, зокрема, авторські угоди, угоди з виконання науково-дослідницьких робіт. Економічними критеріями зарахування об'єктів до нематеріальних активів є можливість їхньої ідентифікації, здатність приносити вигоду та довгостроковий (більше від року) характер використання на підприємстві



Продовження табл. 1.2

1	2	3
6	Н. Бразілій (2007 р.) [9]	Одним із видів ресурсів підприємства, які являють собою різні права і привілеї, в т. ч. отримані за рахунок інтелектуальної діяльності об'єкти інтелектуальної власності, що дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигід порівняно з конкурентами. Маючи нематеріальну природу, вони стають відчутні лише в процесі виробництва і реалізації продукції та тільки в поєднанні із засобами, предметами праці та робочою силою, оскільки саме в такій сукупності виявляється ефект від їхнього використання
7	І. Криштопа (2008 р.) [75]	Визначено нематеріальний актив як немонетарний актив, що не має матеріальної форми, як ресурс підприємства, контрольований ним у результаті минулих подій, що має матеріальний носій, підтверджений майновими правами, використання якого приведе до одержання очікуваних економічних вигід у майбутньому, може бути ідентифікований, достовірно оцінений і використовуватися терміном понад 12 місяців у різних видах діяльності суб'єкта господарювання
8	Ю. Писаренко (2009 р.) [124]	Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифікованими та утримуються підприємством для одержання майбутніх економічних вигід. Уточнено методичні підходи до сутності нематеріальних активів завдяки більш повному визначенню особливостей і характерних ознак цього виду активів
9	Т. Банасько (2010 р.) [3]	Нематеріальними активами в широкому розумінні визначено сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому
10	І. Лепетан (2010 р.) [85]	Це вартісно виражені немонетарні активи, об'єкти права власності, які є частиною інтелектуального капіталу підприємства, що створені самостійно або залучені зі сторони та здатні приносити економічну вигоду
11	О. Вакун (2013 р.) [15]	У широкому розумінні це сукупність усіх невідчутних активів (у т. ч. інтелектуальний капітал і нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їхнього визнання активами згідно з національними П(С)БО
12	М. Плекан (2013 р.) [125]	Узагальнено три основних підходи до визначення поняття нематеріальних активів: економічний, юридичний та обліковий (економічний ресурс і капітал, об'єкт права, активи)

13	В. Шелест (2014 р.) [197]	Сукупність підтверджених документально виключних і невиключних майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності, прав користування об'єктами права власності та специфічних прав, що дозволяють ідентифікувати немонетарні активи та здатні приносити майбутні економічні вигоди
14	І. Старко (2015 р.) [175]	Особливий вид активу, який матеріально невиражений, може бути ідентифікований й оцінений, інноваційний за характером, генерує економічні блага для підприємства, впливає на його фінансово-економічний потенціал і ринкову вартість та має тривалий термін корисного використання
15	В. Диба (2017 р.) [35]	Це ресурси нематеріального походження, що забезпечують економічному суб'єкту здатність вдосконалювати якість своєї продукції (послуг), систем їхнього відтворення та збуту, чим посилюються конкурентні переваги суб'єкта на ринку
16	Ю. Гороховець (2018 р.) [27]	Це невідчутні ресурси, одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності, для яких характерні відсутність фізичного зносу та високий ризик морального зносу, низький рівень ліквідності, а їхню загальну вартість на підприємстві можна розраховувати на основі застосування неадитивних підходів

Джерело: складено автором на основі праць [3, 5, 9, 15, 27, 35, 75, 85, 86, 124, 125, 129, 165, 175, 197, 198 ].

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

Під час вивчення різних підходів науковців до трактування поняття «нематеріальні активи» встановлено, що виокремлюються насамперед такі їхні основні характеристики: це необоротні довгострокові активи; не мають матеріальної форми (речового втілення); здатні забезпечити прибуток (економічні вигоди); являють собою права та переваги для підприємницької діяльності; один із видів ресурсів підприємства; мають вартість (мають бути оцінені); можуть бути ідентифіковані (у т. ч. відділені від суб'єкта господарювання).

Меншою мірою науковці акцентують, що НМА – це немонетарні активи, невідчутні активи (фактори, ресурси), об’єкти інтелектуальної власності, об’єкти права власності, частина інтелектуального капіталу підприємства, інноваційні за характером, ними можна володіти і торгувати.

Рідко у визначеннях згадуються такі ознаки НМА: контрольовані підприємством; належать організації; мають матеріальний носій; відсутня ліквідаційна вартість; використовуються за різними видами і напрямками діяльності суб’єкта господарювання; відповідають вимогам визнання активами відповідно до П(С)БО; мають низький рівень ліквідності; відображаються в балансі; відсутні фізичний знос і ризик морального зносу.

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

На нашу думку, ознаку «створені самостійно» [85] недоцільно визначати для розуміння сутності НМА, оскільки питання внутрішнього генерування НМА є доволі спірним. У п. 49 М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що в результаті здійснення видатків для генерування майбутніх економічних вигід не створюється НМА, а робиться внесок до внутрішньо генерованого гудвілу, який не відповідає критеріям визнання НМА. У п. 51–56 М(С)БО 38 також зазначається, що для того, щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований НМА критеріям визнання, його необхідно класифікувати (віднести) до етапу дослідження або розробки. На етапі дослідження не слід визнавати жодного НМА. На етапі розробки відповідно до п. 57 М(С)БО 38 необхідно з обережністю

визнавати об'єкти НМА тільки за умови доведення їхньої відповідності зазначеним умовам за позиціями, викладеними в цьому пункті, що на практиці виконати дуже складно. У п. 63 також вказано, що внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів тощо не слід визнавати НМА.

Наявність у визначенні таких характеристик, як «...одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності» [27] та «...сформовані унікальними організаційними проєктами або практикою управління людськими ресурсами» [80, с. 9], складно, наприклад, пов'язати з правами користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище), майном (земельною ділянкою, будівлею, правом на оренду приміщень).

У трактуванні, сформованому Е. С. Хендріксоном і М. Ф. Ван Бредою, зазначено, що для того щоб об'єкт вважався НМА, він має відповідати визначенню активу, бути вимірюваним, значущим і достовірним [187, с. 394]. Можна погодитися, що об'єкт вважатиметься НМА, коли він відповідатиме визначенню активу і буде вимірюваним. Однак виникають сумніви щодо характеристики об'єкта НМА як значущого і достовірного. На наш погляд, головним аспектом є визнання нематеріальним активу, що містить такі характеристики: відповідність НМА його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більше року; достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

Визначена у понятті «нематеріальні активи» така ознака, як «...кодифіковані речові описи специфічних знань» [188, с. 11], є доволі складною для сприйняття і розуміння, яка не розкриває сутності НМА.

У визначенні В. Сопко зазначено, що НМА необхідно розуміти передусім як «...умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуа-

льної власності та інших аналогічних майнових прав» [174, с. 273]. На нашу думку, розуміння нематеріальних активів як умовної вартості об'єктів є недостатньо обґрунтованим, оскільки важливим аспектом визнання НМА є достовірне визначення його вартості. У цьому визначенні необхідно також уточнити перелік об'єктів НМА. Інтелектуальну власність необхідно розуміти як закріплені законом права на результати інтелектуальної діяльності у художній, літературній, науковій і виробничій сферах. Таким чином, до об'єктів права інтелектуальної власності належатимуть: права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права (більш детально розкриті в П(С)БО 8). З огляду на це у визначенні не варто виокремлювати об'єкти промислової вартості, тому що вони належать до складу інтелектуальної власності. Водночас слід розкрити інші аналогічні майнові права, такі як права на користування природними ресурсами, майном, організаційними, економічними та іншими вигодами.

Заслуговують на увагу такі підходи науковців щодо розкриття сутності НМА: одержання надприбутків (Ю. Писаренко) [124]; вплив на фінансово-економічний потенціал і ринкову вартість підприємства (І. Старко) [175]; здатність вдосконалювати вартість продукції, систему збуту, посилювати конкурентні переваги (В. Диба) [35]. Ці підходи дають змогу по-новому зрозуміти сутність нематеріальних активів у сучасному економічному середовищі та вказують на те, що НМА мають значний вплив на формування вартості підприємства і конкурентоспроможність вітчизняної економіки загалом.

Необхідно зазначити, що в науковій літературі також обговорюються питання щодо обліку НМА, термін використання яких становить менше року (авторські права, права на ноу-хау, користування майном та інші), вартість яких списується на витрати звітного періоду, що занижує виробничий потенціал підприємств. На думку І. Бігдан, їх логічно відображати у балансі у складі оборотних

активів як швидкозношувані нематеріальні активи. Науковець обґрунтував також необхідність визнання їх активами [5].

У праці М. Николюка НМА визначені як оборотні та необоротні немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, є об'єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав, визнаних об'єктом права власності конкретної фізичної або юридичної особи, які утримуються на підприємстві для отримання майбутніх економічних вигід. Дослідник з огляду на необхідність виокремлення категорії оборотних нематеріальних активів також пропонує сформулювати відповідне методологічне забезпечення обліку таких об'єктів – окремі рахунки, методи оцінки і визнання, списання при вибутті, відображення в звітності тощо [110].

Як зазначає З.-М. Задорожний, відсутність у визначенні НМА планового терміну їхнього використання більше року означає, що такі активи можуть бути не тільки необоротними, а й оборотними [44, с. 119].

На нашу думку, пропозиції І. Бігдан та М. Николюка заслуговують на увагу. Якщо за економічною природою малоцінним необоротним матеріальним активам (МНМА), плановий термін використання яких становить більше року, відповідають малоцінні швидкозношувані предмети (МШП), які є оборотними активами з плановим терміном використання до року, то відповідно НМА можуть бути оборотними (поточними). І. Бігдан для обліку оборотних НМА пропонує використовувати субрахунок 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи» до рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» [5]. Оскільки НМА не мають матеріального вираження, то вони не можуть бути предметами, які обліковуються на субрахунку 221 «Швидкозношувані нематеріальні активи». На наш погляд, ці активи доцільно обліковувати на окремому рахунку 29 «Поточні нематеріальні активи».

На сьогодні питання обліку поточних нематеріальних активів є малодослідженим і спірним. З огляду на це подальші дослідження

слід спрямувати на розробку методики обліку поточних НМА, а також введення їхнього визначення в облікову теорію і практику. Необхідність у розробці нової методології обліку НМА також виникає через наявність значних відмінностей між балансовою і ринковою вартостями підприємств, що викликане недосконалістю оцінки НМА.

Варто наголосити, що під об'єктами НМА слід розуміти не безпосередньо торговельні марки, комерційні найменування, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, фонограми, відеограми тощо, а права на користування ними.

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

Згідно з Міжнародним стандартом оцінки 210 «Нематеріальні активи», нематеріальним активом називають негрошовий актив, який має економічні властивості. Він не має фізичної субстанції, але забезпечує права й економічні вигоди своєму правовласникові [99].

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи», НМА – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [100].

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [127].

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів НМА визначені як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).

Немонетарними активами вважаються всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

У визначенні нематеріальних активів, наведеному у МСО 210, акцентується увага на їхніх економічних властивостях, але це доволі широка характеристика цієї економічної категорії, яка не розкриває їхньої сутності. Для усунення розбіжностей визначення НМА, наведене у МСО 210, має бути аналогічним до поданого в МСБО 38.

На сьогодні трактування поняття НМА, наведене у бухгалтерських стандартах і рекомендаціях, є ідентичним, а також не суперечить міжнародним стандартам. Однак у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їхнього корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень. Такий підхід можна розуміти двояко і це може спричинити незрозумілості щодо визнання нематеріального активу. З одного боку, вираз «незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)» означає, що цей строк використання може бути визначений або невизначений. Невизначений строк використання необхідно розуміти як такий, що не обмежується конкретним періодом (роками), але водночас він не може бути нескінченний. З іншого боку, у визначенні не має уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив має використовуватися протягом періоду, який становить більш як рік (або один операційний цикл, якщо він перевищує рік), що відображено в попередніх редакціях П(С)БО 8. Це означає, що до нематеріальних активів можна зарахувати активи з строком використання до року, що на сьогодні суперечить віднесенню їх до класу необоротних активів, а відповідно і відображенню в першому розділі балансу [201, с. 280].

Юридичний підхід до розуміння суті складових (різних видів НМА), що входять до нематеріальних активів, розкривається і регулюється такими нормативно-правовими документами: Цивіль-



ний кодекс України; Господарський кодекс України; Податковий кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Закон України «Про охорону прав на сорти рослин»; Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»; Закон України «Про охорону прав на промислові зразки»; Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»; Закон України «Про авторське право і суміжні права»; Закон України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем»; Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій».

Із перелічених вище законодавчих актів термін «нематеріальний актив» розкрито тільки в Законі України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» як об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності [137]. Визначення НМА, наведене в цьому законі, на наш погляд, необхідно уточнити і сформулювати таким чином: нематеріальний актив – це об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також права користування природними ресурсами, майном, організаційними, економічними та іншими вигодами, що визнані (визнані) у порядку, встановленому законодавством. Таке визначення більш повно розкриватиме права на об'єкти НМА за групами, наведеними в П(С)БО 8, Плані рахунків і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Оскільки НМА є складною категорією, яка постійно удосконалюється і змінюється під впливом часу, виникають складності щодо формування єдиного трактування за всіма підходами (економічним, юридичним, бухгалтерським, оціночним).

Отже, поєднуючи економічну, юридичну, бухгалтерську, оціночну сторони для характеристики сутності поняття, нематеріальні активи можна визначити як ідентифіковані й оцінені довгострокові й поточні активи, які не мають фізичного втілення, є правами на

об'єкти інтелектуальної власності, користування природними ресурсами, майном та організаційними й економічними привілеями, здатні приносити економічну вигоду та можуть впливати на формування вартості підприємства, підвищувати його прибутковість і конкурентоспроможність.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств**

Нормативно-правова база щодо обліку і проведення операцій з нематеріальними активами перебуває на стадії змін та удосконалення. В Україні далі триває реформування облікового процесу, тому питання удосконалення обліку нематеріальних активів у подальшому потребують всебічного вивчення й узгодження з чинним законодавством.

Нині у зв'язку з виконанням положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» збільшилося коло підприємств і компаній, які зобов'язані вести облік та складати фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

МСБО та МСФЗ в обов'язковому порядку мають застосовувати:

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

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

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

Перехід підприємств та інших компаній на МСФЗ є дуже актуальним і складним питанням, яке викликає певні труднощі. Це передусім пов'язано з тим, що МСБО та МСФЗ дещо відрізняються від П(С)БО, внаслідок чого виникають деякі розбіжності та суперечності. Як зазначив у 2009 р. З. Задорожний, доцільніше було б ліквідувати розбіжності між національними та міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності з метою забезпечення відображення реального фінансового стану підприємства як об'єкта інвестування [45, с. 351]. Однак цього не було проведено і на сьогодні існують певні розбіжності та невідповідності у сфері нормативного забезпечення бухгалтерського обліку.

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

Отже, нормативно-правове регулювання обліку НМА підприємств під час впровадження МСФЗ у вітчизняний облік потребує перегляду і уточнень. За суттю НМА – це унікальний вид активів і є певні складності щодо визначення їхнього змісту, визнання, ідентифікації, оцінки, обліку, амортизації, документування і відображення у фінансовій звітності.

У вітчизняній нормативно-правовій базі визначення поняття «нематеріальний актив» з'явилося 25 років тому і відповідно в процесі обігу воно зазнало значних змін. Для уточнення терміна «нематеріальний актив» проведено порівняння визначень цього активу в різних нормативно-правових документах. Трактують поняття

«нематеріальний актив» у нормативно-правових документах України і МСБО подано в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

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

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

Продовження табл. 1.3

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

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

Отже, згідно з даними табл. 1.3 поняття «нематеріальні активи» на сьогодні регулюється такими чинними нормативно-правовими документами: МСБО 38 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Податковий кодекс України; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

За даними табл. 1.3 також можна зробити висновок, що на етапі появи терміна «нематеріальні активи» у законодавстві України (1993 р.) їх трактували як об'єкти права інтелектуальної власності, в т. ч. промислової, інші об'єкти права власності та користування. Із введенням П(С)БО 8 у вітчизняне законодавство вперше наголошено, що нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. У 2010 р. з затвердженням Податкового кодексу України НМА визначили як право власності на результати інтелектуальної діяльності, в т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права. Отже, в період з 1999 р. по 2016 р. у вітчизняному законодавстві були різні підходи до визначення НМА в податкових і бухгалтерських нормативних документах.

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

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

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

II. Кодекси та закони України.

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

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

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

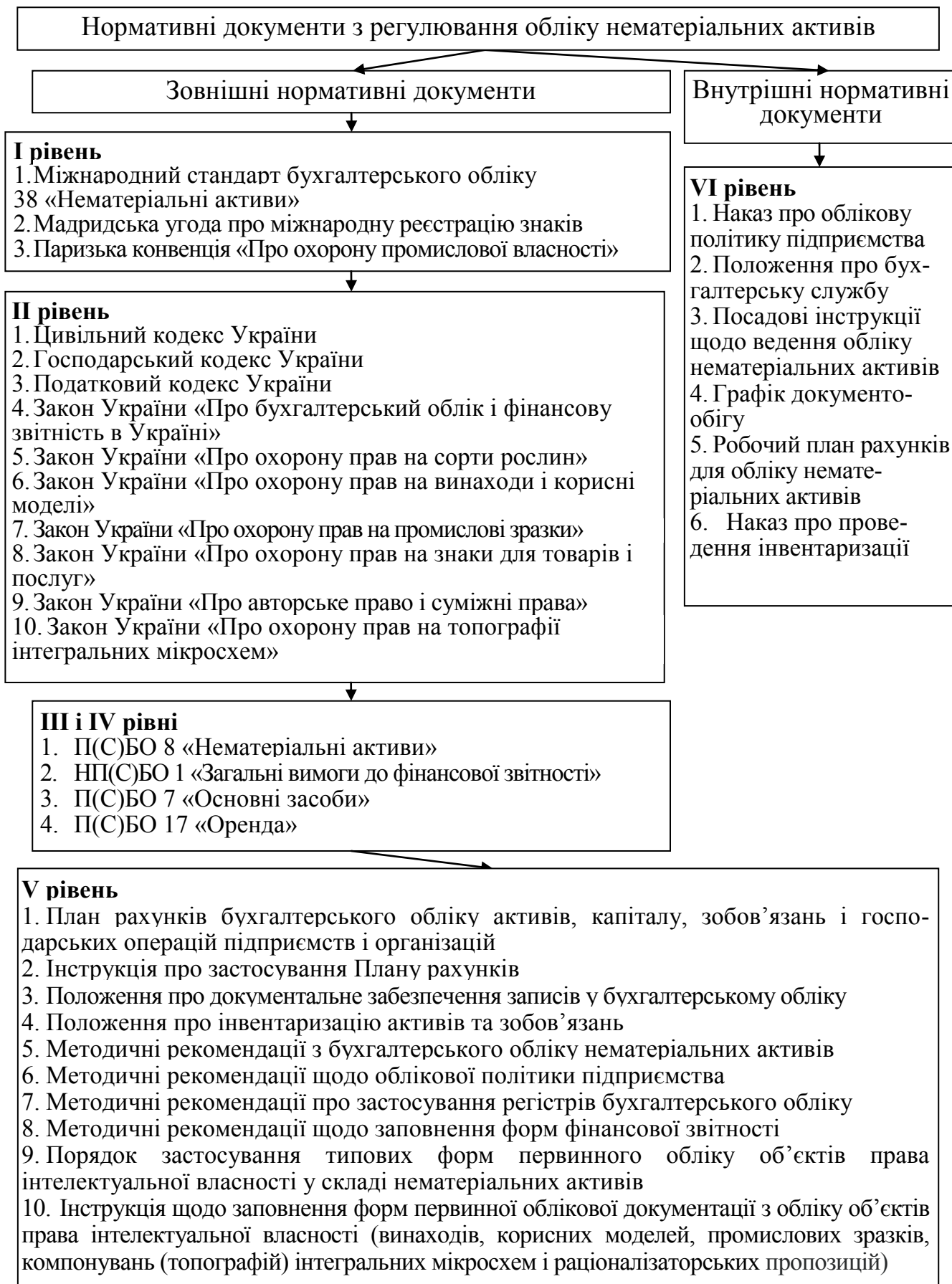
Шостий рівень базується на таких внутрішніх нормативних документах:

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

Зовнішні та внутрішні нормативні документи щодо регулювання обліку нематеріальних активів узагальнено і схематично представлено на рис. 1.3.

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

Отже, підприємствам, які вели облік за П(С)БО і відобразили зазначені вище об'єкти обліку у балансі, потрібно припинити їхнє визнання через списання. Запровадження цього заходу значно звузить коло НМА підприємства, але будуть дотримані вимоги МСФЗ. Відповідно до п. 20 МСБО 38, подальші витрати на бренди, заголовки, клієнтські бази та інші аналогічні нематеріальні активи (незалежно від того, чи вони придбані, чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються як витрати періоду, в якому вони здійснені [100].



**Рис. 1.3. Нормативне забезпечення обліку нематеріальних активів**

Джерело: складено на основі нормативних документів.



Внутрішніми документами, що регулюють ведення обліку і складання звітності, є такі: наказ про облікову політику підприємства; положення про бухгалтерську службу; посадові інструкції щодо ведення обліку нематеріальних активів; графік документо-обігу; робочий план рахунків для обліку нематеріальних активів; наказ про проведення інвентаризації.

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

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

За вітчизняним законодавством облікова політика поширюється на ведення бухгалтерського обліку і складання та подання фінансової звітності, а за МСБО – лише на складання та подання фінансової звітності. Зокрема, в міжнародних стандартах не прописано необхідність складання окремого документа, в якому буде розкрито облікову політику суб'єкта господарювання. Отже, наявність наказу про облікову політику підприємства не є обов'язковою умовою ведення обліку за МСБО. Одночасно необхідно наголосити, що наявність наказу про облікову політику не суперечить МСБО. Для складання цього наказу у вітчизняній практиці було розроблено і затверджено наказ МФУ «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», № 635 від 27.06.2013 р. В цих рекомендаціях зазначено, що в розпорядчому документі (наказі про облікову

політику) необхідно розкрити інформацію щодо амортизації і переоцінки нематеріальних активів.

Методи амортизації нематеріальних активів у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Якщо при виборі методу амортизації нематеріального активу неможливо визначити умови отримання майбутніх економічних вигод, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Аналогічні положення викладено в МСБО 38, але на відміну від П(С)БО 8, у п. 99 МСБО 38 зазначено, що існують припущення щодо окремих випадків, коли дозволяється зараховувати суми амортизаційних відрахувань до балансової вартості інших активів (наприклад, амортизацію ліцензії, патенту до собівартості виробленої продукції, що безпосередньо пов'язана з її виготовленням) [100].

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

У МСБО 38 вказано, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделями собівартості або переоцінки [100]. Аналогічний підхід подано в П(С)БО 8, тобто суб'єкт господарювання має визначитися, яку з моделей оцінки доцільно обрати для своєї облікової політики.

У Методичних рекомендаціях № 635 і П(С)БО 8 зазначено, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального

активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (окрім тих, щодо яких не існує активного ринку). Аналогічно у п. 73 МСБО 38 зазначено, що об'єкти НМА в межах класу потрібно оцінювати одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів та відображенню у фінансовій звітності сум, які становлять суміш витрат і вартостей на різні дати [100].

До питання переоцінки НМА за справедливою вартістю необхідно підходити виважено і встановити, чи існує абсолютно активний ринок аналогічних НМА, тобто ринок, на якому постійно здійснюються подібні операції за доступними цінами. До цього питання потрібно підходити з позиції обережності, тому що не всі ринки нематеріальних активів мають активні продажі. До НМА, що не мають активного ринку, можна зарахувати торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. Отже, у багатьох випадках доцільніше для НМА застосовувати модель собівартості.

Відповідно для облікової політики за МСБО 38 можна обрати найбільш доцільний механізм переоцінювання НМА (індексний метод або згортання амортизації та балансової вартості активу).

Згідно з п. 80 а МСБО 38 індексний метод полягає в перерахуванні амортизації пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінювання дорівнює його переоціненій вартості. Застосування індексного методу також розкрито в п. 21 П(С)БО 8.

Відповідно до п. 80 б МСБО 38 можливе також застосування механізму згортання амортизації та балансової вартості активу через вилучення амортизації з валової балансової вартості активу. В цьому разі чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу. Цей підхід не розкрито в П(С)БО 8, тому він не застосовується у вітчизняній практиці.

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

У вітчизняному законодавстві склалася така ситуація, що нормативні документи одного і різних рівнів мають деякі розбіжності або суперечать одні одним. Ця ситуація негативно впливає на проведення операцій із НМА та їхній облік. За наявності суперечливих трактувань у нормативних документах необхідно діяти так, як зазначає В. Пархоменко: «Якщо розпорядження двох нормативних актів одного рівня суперечать одне одному, то на практиці необхідно застосовувати розпорядження акта, виданого пізніше. Коли одне одному суперечать розпорядження конкретного нормативного документа, то при вирішенні проблеми необхідно з'ясувати, яка із суперечних норм містить загальні розпорядження щодо розглянутого питання, а яка має спеціальний характер» [120, с. 6].

## Висновки до розділу 1

1. Нині є необхідність у дослідженні питань збільшення вартості підприємства на основі рахунків ефективного використання нематеріальних активів. Інформація, яка надається системою фінансового обліку, характеризується низьким рівнем релевантності, обґрунтованості та не відповідає потребам вітчизняного ринку капіталу. Це, зокрема, підтверджується тим, що балансова вартість нематеріальних активів підприємства відрізняється від їхньої ринкової вартості. Невідображення нематеріальних активів у балансі та неврахування їхнього значення для господарської діяльності призводить до заниження вартості підприємства.

2. Потребує подальшого розвитку розробка клієнтської бази (КБ) підприємства і порядок її оцінювання для визнання як нематеріального активу. Є необхідність в удосконаленні методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів, які потребують проведення досліджень у сфері застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на деякі їхні види. Подальші дослідження необхідно спрямувати на ширше вивчення питання нематеріальних активів, які не підлягають зносу і застосуванню прямої амортизації.

3. У дисертаційних роботах досі не вивчалися детально питання щодо оподаткування нематеріальних активів. Однак за зміни податкового законодавства актуальними є питання оподаткування операцій із нематеріальними активами. Є питання, які потребують уточнень, зокрема щодо удосконалення термінологічного апарату; термінів використання, методів та особливостей амортизації нематеріальних активів; операцій із нематеріальними активами, пов'язаних зі збільшенням (зменшенням) фінансового результату до оподаткування тощо.

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

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

6. При трактуванні поняття «нематеріальні активи» науковці виокремлюють такі головні їх ознаки: це необоротні довгострокові активи; не мають матеріальної форми (речового втілення); здатні забезпечити прибуток (економічні вигоди); є правами та перевагами для підприємницької діяльності; один із видів ресурсів підприємства; мають вартість (мають бути оцінені); можуть бути ідентифіковані (у т. ч. відділені від суб'єкта господарювання).

7. Сумнівними характеристиками НМА, які визначили науковці, є такі: створені самостійно або залучені зі сторони; одержані в результаті творчої або інноваційної діяльності; є значущими і достовірними; формуються унікальними організаційними проєктами або практикою управління людськими ресурсами; кодифіковані речові описи специфічних знань; мають умовну вартість об'єктів

промислової та інтелектуальної вартості й інших аналогічних майнових прав.

8. Визначення НМА, наведене в Законі України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій», доцільно сформулювати в такій редакції: нематеріальний актив – це об’єкт (об’єкти) права інтелектуальної власності, а також права користування природними ресурсами, майном, організаційними, економічними та іншими вигодами, що визнані (визнані) у порядку, встановленому законодавством.

9. Тракткування поняття «нематеріальний актив» у нормативно-правових документах змінювалося протягом 25 років і на сьогоднішні визначається винятково бухгалтерськими стандартами і рекомендаціями, а також не суперечить міжнародним стандартам. Необхідно внести уточнення в Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у частині виразу «...незалежно від строку їхнього корисного використання (експлуатації)» або вилучити його з визначення НМА, тому що це трактування можна розуміти двояко, що може спричинювати непорозуміння щодо визнання нематеріального активу.

10. На сьогодні питання обліку поточних нематеріальних активів є малодослідженим і спірним. Нематеріальні активи, строк використання яких становить менше року, доцільно обліковувати на окремому рахунку 29 «Поточні нематеріальні активи». Потребує розробки методика обліку поточних НМА, а також введення їхнього визначення в облікову теорію і практику.

11. З переходом на МСФЗ внутрішньо генеровані НМА, що були відображені у фінансовій звітності, часто не відповідають критеріям визнання, що зазначені в МСБО 38. Підприємствам, які вели облік внутрішньо генерованих НМА за П(С)БО і відображали ці об’єкти обліку у балансі, потрібно припинити їхнє визнання через списання.

12. На відміну від Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», де облікова політика поширюється на ведення бухгалтерського обліку і складання та подання фінансової звітності, за МСБО 8 вона поширюється лише на складання і подання фінансової звітності. В Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не прописано необхідність формування окремого документа, в якому буде розкрита облікова політика суб'єкта господарювання, але складання наказу про облікову політику не суперечить їм.



## **РОЗДІЛ 2.**

# **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ, ВИЗНАННЯ, ІДЕНТИФІКАЦІЇ Й ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

### **2.1. Концептуальні положення класифікації нематеріальних активів**

В економічній літературі класифікація нематеріальних активів наводиться за різними критеріями, які дають змогу виокремити їхні ознаки і види, а також необхідну кількість класифікаційних ознак. Автори фрагментарно виділяють деякі класифікаційні ознаки, що не повною мірою дає можливість охарактеризувати об'єкти нематеріальних активів. З метою побудови систем бухгалтерського й управлінського обліків та управління ними на промислових підприємствах необхідно уточнити і доповнити відому методологічну базу щодо класифікації нематеріальних активів. Це дасть змогу розширити спектр обліково-аналітичної інформації про нематеріальні активи для системи управління ними.

Використання нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах постійно супроводжується певними обліковими, управлінськими проблемами і непорозуміннями, а саме:

- незрозумілість багатьох нових термінів (гудвіл, франчайзинг, франшиза, роялті тощо), а також порядку їхнього обліку й управління ними;
- незіставність деяких нормативно-правових документів щодо методики обліку нематеріальних активів;
- невиконання чинної законодавчої бази в частині операцій із нематеріальними активами деякими учасниками ринку спричиняє процвітання тіньової економіки та невизнання прав на наукові відкриття, фірмові торговельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї тощо. Ця ситуація

призводить до того, що добросовісні учасники ринку отримують низькі прибутки або збитки за сплати всіх необхідних податків і платежів, а недобросовісні, уникаючи дотримання чинного законодавства, – прибутки;

- не встановлені чіткі критерії та методики в питаннях визнання, оцінювання, амортизації, переоцінювання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку;

- застосовуються різні погляди і підходи вчених-економістів щодо економічної класифікації нематеріальних активів;

- невміння управляти нематеріальними активами й ефективно їх використовувати;

- невідображення нематеріальних активів у балансі й неврахування їхнього значення для господарської діяльності призводить до заниження вартості підприємства тощо.

Методологічна рада з питань бухгалтерського обліку представила класифікацію нематеріальних активів за однорідними групами, яка викладена в П(С)БО 8. Згідно з П(С)БО 8 нематеріальні активи групують (класифікують) таким чином:

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

- права користування майном (право на користування земельною ділянкою, 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), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– авторське право та суміжні з ними права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [127].

Класифікація наведена в П(С)БО 8, дає змогу зарахувати нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою і привласнити номер облікового рахунка. Ця класифікація обмежує використання нематеріальних активів для управлінського обліку й аналітичних потреб. Наприклад, для проведення аналізу структури, оптимізації, ефективності використання нематеріальних активів така класифікація є дещо спрощеною, а отже, потребує розширення та доповнення новими критеріями і видами.

У процесі порівняння класифікаційних ознак відповідно бухгалтерського і податкового обліку встановлено, що у п. 5 П(С)БО 8 і пп. 138.4.3. ПКУ визначено 6 груп нематеріальних активів, які є ідентичними. У пп. 138.4.3. ПКУ до груп 4 і 5 є уточнення щодо строку дії права користування нематеріальними активами.

У п. 119 МСБО 38 у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких належать такі:

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

Із поданої в МСБО 38 класифікації доходимо висновку, що вона дещо відрізняється від наведених груп нематеріальних активів у

П(С)БО 8, але теж зводиться до переліку видів нематеріальних активів з метою привласнення їм облікового рахунка.

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

На думку І. Бігдан, для класифікації нематеріальних активів необхідно встановлювати такі ознаки: об'єкт права; функціональне призначення; засіб придбання; характер володіння; підпадання під знос; термін корисного використання; використання у діяльності; період отримання очікуваних вигід; рівень правової охорони; місце використання; можливість ідентифікування; відчуженість; засіб оцінки; джерела придбання; характер участі у виробництві продукту; вплив на фінансовий результат; ступінь ліквідності; ступінь ризику вкладень капіталу в активи [5]. Ця класифікація заслуговує на увагу, тому що дає змогу охопити й охарактеризувати значний обсяг об'єктів нематеріальних активів, але також потребує удосконалення.

Зокрема, Т. Польова вважає, що для раціональної організації обліку нематеріальних активів та ефективного управління ними необхідно класифікувати нематеріальні активи за такими ознаками: видами прав; станом використання; строком корисного використання; періодом отримання очікуваної вигоди; ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи; напрямками вибуття – із зазначенням мети їхнього застосування [129]. Але, наведена класифікація теж вимагає розширення і удосконалення.

Наприклад, Н. Бразілій визначає такі основні класифікаційні групи: термін використання; ступінь ідентифікації; ступінь правової захищеності; ступінь відчуження; шляхи надходження; ступінь ліквідності та ризику; правова ознака [9]. Ці ознаки можуть використовуватися для цілей бухгалтерського обліку, але на сьогодні день потребують удосконалення, що є необхідним з огляду на ускладнення видів нематеріальних активів, а також операцій, в яких

вони беруть участь. Спрощення класифікації не дає можливості повною мірою охарактеризувати всі нематеріальні активи.

Так, Л. Мельник поділяє нематеріальні активи за такими ознаками: характером функцій у суспільстві; правами використання НМА; господарсько-обліковими ознаками; ознаками цілого; способом отримання; належністю до інституту галузі права ОІВ; наявністю творчого елементу; з точки зору обліку; за відповідністю до європейських стандартів [92]. Необхідно звернути увагу на такі ознаки, як характер функцій у суспільстві, наявність творчого елементу, відповідність щодо європейських стандартів, що вказує на неординарний підхід.

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

На основі вивчення класифікацій, розроблених ученими-економістами, пропонується перелік класифікаційних ознак, які поділено для бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств. У наведеній класифікації систематизовано ознаки нематеріальних активів із поділом на види, які всебічно і максимально їх характеризують (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Класифікація нематеріальних активів підприємства \***

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
1	2	3
1	<i>Термін використання</i>	<i>з визначеним терміном використання</i>
		<i>з невизначеним терміном використання</i>

Продовження табл. 2.1

1	2	3
2	Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)	ідентифіковані (відчужувані від підприємства)
		неідентифіковані (невідчужувані від підприємства)
		(невідчужувані від індивіда)
3	Шлях надходження (джерело виникнення)	придбані НМА
		внесені НМА в статутний капітал підприємства
		одержані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт
		одержані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт
		безоплатно отримані НМА
		отримані НМА в результаті об'єднання підприємств (бізнесу)
самостійно створені НМА на підприємстві		
4	Ступінь ліквідності	Високоліквідні
		Низько ліквідні
5	Правова ознака	права користування природними ресурсами
		права користування майном
		права на комерційні позначення
		права на об'єкти промислової власності
		авторське право та суміжні з ними права
		інші нематеріальні активи
6	Джерело фінансування	власні кошти
		залучені кошти
		державне фінансування
7	Спосіб оцінки	індивідуальна оцінка
		оцінка в сукупності
8	Ступінь дохідності	Високодохідні
		Низько дохідні
		приносять прямий дохід
		приносять непрямий дохід
9	Наявність ліквідаційної вартості	є ліквідаційна вартість
		ліквідаційна вартість відсутня
10	Ступінь морального зношення	високий ступінь морального зношення
		низький ступінь морального зношення
11	Унікальність	унікальні
		Не унікальні
12	Можливість нарахування амортизації	амортизовані НМА
		неамортизовані НМА
13	Шлях вибуття	продані НМА
		внесені НМА в статутний капітал іншого підприємства
		передані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт
		передані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт
		безоплатно передані НМА
ліквідовані НМА		

Продовження табл. 2.1

1	2	3
14	Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються в процесі постачання
		використовуються в процесі виробництва
		використовуються в процесі збуту
		використовуються в інвестиційному процесі
		використовуються в процесі управління
15	<i>Наявність правовстановлюючого документа</i>	<i>є правовстановлюючий документ</i>
		<i>правовстановлюючий документ відсутній</i>
16	Участь у процесі виробництва	бере участь
		не бере участь
17	Відображення в балансі підприємства	<i>НМА, відображений у балансі</i>
		<i>НМА, не відображений у балансі</i>
18	Характер володіння	<i>власні НМА</i>
		<i>орендовані НМА</i>

\*Курсивом виділено ознаки, які використовують для потреб бухгалтерського обліку.

Звичайним шрифтом виділено ознаки, які використовують для управлінського обліку й аналітичних потреб.

Джерело: згруповано та узагальнено автором на основі наукових праць і нормативних документів.

Така ознака, як «термін використання» нематеріального активу, дає змогу встановити, до якого виду належить актив. Якщо актив із визначеним строком використання, то для нього можна встановити конкретний часовий інтервал (від року до конкретно встановленого кінцевого строку використання). Ця класифікаційна ознака також може застосовуватися до НМА з строком використання менше року, якщо вони згодом визнаватимуться чинним законодавством, або для потреб управлінського обліку. Для нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання неможливо конкретно встановити, протягом якого періоду вони будуть експлуатуватися. Згідно з п. 88 МСБО 38 нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не мають передбаченого обмеження щодо періоду, протягом якого вони генеруватимуть надходження чистого грошового потоку до суб'єкта господарювання.

Наступною ознакою є «ступінь ідентифікації». Нематеріальні активи можуть бути ідентифікованими або неідентифікованими. Відповідно ідентифікованим НМА може бути в тому разі, якщо він

може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, а неідентифікований не наділений такою властивістю. У деяких наукових працях наявне дублювання класифікаційних ознак (наприклад, ідентифікація і відчуження), але відповідно до МСБО 38 це аналогічні поняття, які не потрібно розглядати окремо.

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

Класифікаційна ознака «ступінь ліквідності» дає можливість встановити, до якого виду належить нематеріальний актив (високоліквідного або низьколіквідного). Це необхідно для встановлення можливості швидкого перетворення нематеріального активу на грошові кошти.

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

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

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

Виокремлення такої ознаки, як «ступінь дохідності», дає можливість встановити, з яким нематеріальним активом підприємство має



справу (низькодохідним або високодохідним), а також який дохід надходить від їхнього використання (прямий або непрямий). Прямим доходом називають безпосереднє збільшення доходу від використання нематеріального активу, а непрямим – зменшення витрат підприємства у зв'язку з їхнім використанням, що загалом сприяє підвищенню прибутку.

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

Ознака «ступінь морального зношення» передбачає, що кожен об'єкт нематеріальних активів відрізняється за певною особливістю, властивими йому характеристиками, своїм місцем використання в процесі господарської діяльності тощо. Майже всі групи нематеріальних активів мають схильність до морального старіння. З огляду на це підприємства мають бути оперативними у роботі з ними, а також враховувати ризики, пов'язані з цим. Швидкість морального старіння нематеріальних активів впливає і на їхнє знецінення, що необхідно враховувати при виборі методу амортизації, тобто використовувати прискорені методи списання.

Класифікаційна ознака «унікальність» є специфічною і дає змогу розділити нематеріальні активи на унікальні та неунікальні. До унікальних належать ті, які є неповторними, щодо них застосовують творчий підхід, наприклад, рецепти, ноу-хау, сорти рослин, породи тварин, художні та музичні твори тощо. До неунікальних можна віднести права на користування природними ресурсами, земельною ділянкою, будівлею тощо.

Така ознака, як «можливість нарахування амортизації», зазначена у зв'язку з тим, що є такі нематеріальні активи, на які амортизація не нараховується, що вказано в п. 25 П(С)БО 8. Відповідно їх необхідно поділяти на амортизовані та неамортизовані. Згідно з п. 25 П(С)БО 8 нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації. До нематеріальних активів

із невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження періоду, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їхніх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

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

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

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

Класифікаційна ознака «участь у процесі виробництва» дає змогу встановити, з яким видом нематеріальних активів маємо справу (виробничого або невиробничого призначення).

Ознака «відображення у балансі підприємства» має специфічний характер, тому що вказує на законність використання нематеріальних активів. Нематеріальні активи, які відображаються у балансі підприємства згідно із законодавством, мають повний перелік необхідних правовстановлюючих документів і відповідають критеріям нематеріальних активів. Однак на вітчизняних підприємствах є нематеріальні активи, які використовуються з порушенням законодавчих норм і не можуть бути відображені в балансі.

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

## **2.2. Облікові критерії визнання й ідентифікації нематеріальних активів**

Обліковою проблемою є нечітко встановлені критерії ідентифікації нематеріальних активів та процедура їхнього визнання, що негативно впливає на оцінку і викривлює відображення інформації у бухгалтерській звітності. Нематеріальні активи через складність їхнього обліку не завжди відображаються в балансі підприємства і цим зменшують його реальну вартість. На невідображення нематеріальних активів у балансі вітчизняних підприємств вказує їхня низька питома вага в структурі активів порівняно із закордонними компаніями та інші чинники.

Виокремимо і розглянемо такі основні аспекти визнання нематеріального активу: відповідність нематеріального активу його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більше року; достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

На початковому етапі необхідно з'ясувати відповідність нематеріального активу визначенню, тобто встановити його немонетарність й відсутність матеріальної форми. Зарахування до немонетарного активу здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 19, де зазначено, що до немонетарних активів належать всі активи, крім грошових коштів, їхніх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. При встановленні нематеріальності потрібно враховувати і порівнювати матеріальну та нематеріальну субстанції, щоб визначити, який із цих елементів є суттєвішим. Прикладом такого порівняння може бути операційна система для комп'ютера, без якої він не працюватиме, тому в цьому разі матеріальний елемент є суттєвішим і операційна система буде включена до вартості комп'ютера й обліковуватиметься разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». На відміну від цього, різні бухгалтерські програми (наприклад, «Master:бухгалтерія», «Хепі-Бух»,

«Инфо-предприятие», «Инфо-Бухгалтер», «Галактика», «Парус», «М.Е.Дос») розглядатимуть як нематеріальні активи, оскільки вони не є невід'ємною частиною комп'ютера і він може працювати без них.

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

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», ідентифіковані активи та зобов'язання – це придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу і через втрату чинності П(С)БО 2 «Баланс» встановлюються Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, які затверджено наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.13 р. [139].

Потрібно зазначити, що ідентифікація нематеріальних активів у П(С)БО 8 і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, на відміну від МСБО 38, не розглядається, що є не зовсім правильно. Відповідно до п. 12 МСБО 38, актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду, обміняти індивідуально або разом з пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням [100].

До ідентифікованих нематеріальних активів можна зарахувати права на користування: природними ресурсами, майном, комерційними позначеннями, об'єктами промислової власності; авторськими правами. Це засвідчується правовстановлюючими документами. До неідентифікованих нематеріальних активів належать внутрішньо генеровані бренди, репутація фірми, лояльність клієнтів, зв'язки з покупцями і постачальниками тощо. Ідентифіковані нематеріальні активи можуть бути реалізовані самостійно, куплені окремо або як частина групи активів, а неідентифіковані не можуть бути

відокремлені від підприємства, тобто їх неможливо купити окремо. Проблема полягає в тому, що неідентифіковані нематеріальні активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються. Причиною невизнання неідентифікованих нематеріальних активів є відсутність методики їхнього достовірного оцінювання і порядку відображення у звітності згідно з національними і міжнародними стандартами.

Контроль над нематеріальними активами є необхідною умовою для їх визнання, що не зазначено в П(С)БО 8, на відміну від МСБО 38. В п. 13-16 МСБО 38 контроль розкривається як здатність суб'єкта господарювання контролювати актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що від нього надходять, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Контроль над економічними вигодами суб'єкта господарювання може виходити з юридичних прав на нематеріальний актив або в інший спосіб, який є достатнім для контролю [100]. У п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що активи – це ресурси, контрольовані підприємством, однак не вказано, що контроль розповсюджується також на економічні вигоди, отримані від цього активу.

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

У П(С)БО 8 і МСБО 38 зазначається, що обов'язковою умовою визнання НМА є отримання від їхнього використання економічної вигоди. Відповідно до п. 6 П(С)БО 8, придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [127]. У п. 17 МСБО 38 обґрунтовано, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди».

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

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

На нашу думку, згодом виникне необхідність у перегляді та відображенні терміну використання НМА в нормативних документах через потребу визнання в обліку нематеріальних активів, які можна буде зараховувати до поточних. Відповідно період їхнього використання становитиме менше року і вони не підлягатимуть амортизації.

Достовірне визначення вартості полягає в тому, що вартість нематеріальних активів має бути встановлена відповідно до п. 10

П(С)БО 8, де зазначено, що придбані (створені) НМА зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартістю [127]. Порядок формування первісної вартості НМА наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

### Оцінка НМА при формуванні їхньої первісної вартості

Шлях надходження	Порядок формування первісної вартості НМА	
	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
1. Придбання НМА	Це ціна (вартість) придбання (крім одержаних торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням до стану, в якому НМА придатний для використання за призначенням.	Ціна його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; а також будь-які витрати, які можна прямо зарахувати до підготовки цього активу для використання за призначенням. В п. 28 наведено конкретні приклади витрат, безпосередньо пов'язаних з підготовкою цього активу для використання за призначенням.
	Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НМА, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікованих активів відповідно до П(С)БО 31)	Коли платіж за НМА відкладають на термін, триваліший, ніж звичайний строк кредиту, тоді собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо їх не капіталізують відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики»
2. Внесення НМА в статутний капітал підприємства	Визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість НМА з урахуванням витрат, передбачених у п. 11 П(С)БО 8	Не визначено

Продовження табл. 2.2

1	2	3
3. Придбання НМА шляхом обміну на подібний об'єкт	Дорівнює залишковій вартості переданого НМА. 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	Собівартість такого НМА оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли: а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності; б) неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють цим способом, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу
4. Придбання НМА шляхом обміну (або часткового обміну) на неподібний актив	Дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну	
5. Безоплатне отримання НМА або шляхом державного гранта	При безоплатному отриманні є справедлива вартість НМА на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених у п. 11 П(С)БО 8	НМА можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранта (право на посадку в аеропорту, ліцензія на роботу радіо чи телестанцій, імпорتنі ліцензії чи квоти або права доступу до інших обмежених ресурсів). Відповідно до МСБО 20, суб'єкт господарювання може обрати первісне визнання за справедливою вартістю і для НМА, і для гранта. Якщо суб'єкт господарювання вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, він первісно визнає актив за номінальною сумою (згідно з іншим підходом, дозволеним у МСБО 20) плюс будь-які видатки, що прямо зараховуються до підготовки активу до його використання за призначенням



1	2	3
6. Отримання в результаті об'єднання підприємств (бізнесу)	Оцінюються за справедливою вартістю	<p>У п. 33 МСБО 38 вказано, що відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», якщо НМА купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання.</p> <p>Покупець визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проєкт з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо цей проєкт відповідає визначенню НМА. Незавершений проєкт з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню НМА, якщо він: а) відповідає визначенню активу; б) може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає в результаті виникнення договірних або інших юридичних прав.</p> <p>НМА, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним із ним контрактом, активом, який може бути ідентифікований, або зобов'язанням. У таких випадках покупець визнає такий НМА окремо від гудвілу, але разом із пов'язаною з ним статтею.</p> <p>Покупець може визнати групу сполучених НМА як єдиний актив за умови, що окремі активи мають подібний строк корисної експлуатації.</p>
7. Самостійне створення НМА на підприємстві	Охоплюють прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)	Собівартість внутрішньо генерованого НМА складається з усіх витрат, які можна прямо зарахувати до створення, виробництва та підготовки його до використання. Прикладами прямих витрат є: а) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування НМА; б) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають унаслідок генерування НМА; в) гонорари за реєстрацію юридичного права; г) витрати на амортизацію патентів і ліцензій, які використовуються для генерування НМА. МСБО 23 визначає критерії для визнання відсотків як складника собівартості внутрішньо генерованого НМА

Джерело: складено на основі П(С)БО 8 і МСБО 38.

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

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

Після процесу проведення ідентифікації нематеріального активу визнається його відповідність усім критеріям цього активу, що є основою для встановлення достовірної оцінки. Оцінювання нематеріальних активів підприємств потрібно виконувати послідовно, враховуючи норми визначених нормативно-законодавчих документів.

При надходженні на підприємство нематеріальні активи зараховуються на його баланс за первісною вартістю, формування якої залежить від того, яким шляхом вони надійшли [127]. У табл. 2.2 проведено порівняльний аналіз П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» з МСБО 38 «Нематеріальні активи» у частині оцінки первісної вартості нематеріальних активів і встановлено спільні й відмінні ознаки.

В ході порівняння П(С)БО 8 і М(С)БО 38 доходимо висновку, що придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з однакових витрат. В пп. 28–29 МСБО 38 міститься перелік витрат, які безпосередньо пов'язані з формуванням первісної вартості придбаних нематеріальних активів, а також видатків, які не є складовою собівартості НМА. У п. 28 МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8, наведено конкретні приклади витрат, безпосередньо пов'язаних із підготовкою цього активу для використання за призначенням.

При здійсненні обміну активами в п. 46 МСБО 38, на відміну від П(С)БО 8, наголошується на тому, що обмінна операція має мати комерційну сутність, яка полягає в зміні майбутніх грошових потоків, які за очікуваннями зміняться у результаті проведення цієї операції [100].

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

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

Оцінка нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств (бізнесу), відбувається за справедливою вартістю за П(С)БО і МСБО. Однак у МСБО 38 розкрита детальна інформація щодо оцінки незавершених проєктів з дослідження і розробки об'єкта придбання; відокремлення нематеріального активу; визнання групи нематеріальних активів як єдиного активу [100].

У п. 65 МСБО 38 зазначено, що собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу (за п. 24) – це сума видатків, здійснених від дати, коли нематеріальний актив уперше відповідає критеріям визнання у пп. 21, 22 і 57 [100]. У п. 17 П(С)БО 8 і п. 66 МСБО 38 визнаються прямі витрати, необхідні для створення активу, які можна зарахувати до первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу [100].

При формуванні внутрішньо генерованого (створеного) НМА використовується однаковий підхід до переліку витрат. На відміну від П(С)БО 8, у п. 67 МСБО 38 наводиться перелік витрат, які не належать до компонентів собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу:

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

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

в) видатки на навчання працівників експлуатувати актив [100].

### **2.3. Характеристика підходів до оцінки і переоцінки нематеріальних активів**

Важливою умовою формування достовірної інформації у сфері обліку НМА і відображення їх у фінансовій звітності є достовірне та науково обґрунтоване їхнє оцінювання. Проблеми у визначенні об'єктивних методів для достовірного оцінювання НМА виникають через велику кількість їхніх видів і різні їхні властивості. За наявності значної кількості концепцій і методик, що пропонуються для здійснення оцінювання нематеріальних активів, існує потреба в їхньому перегляді, систематизації, уточненні й розробці нових підходів і методик, що є актуальним питанням у сучасних економічних умовах, коли НМА займають основні позиції в розвитку економіки.

У процесі проведення оцінки в операціях із НМА виникають певні проблеми, шляхи вирішення яких на сьогодні є спірними, а саме щодо:

– здійснення оцінки бізнесу та виокремлення частки, що припадає на НМА;

– внесення НМА до статутного капіталу;

- встановлення прибутковості НМА в майбутньому;
- трансформація обліково-звітної інформації в частині НМА під час складання звітності за МСФЗ;
- дооцінка об'єктів НМА з нульовою залишковою вартістю;
- оцінка і встановлення правомірності її застосування до внутрішньо генерованих об'єктів НМА, що мають обліковуватися на балансі;
- незіставності деяких нормативно-правових документів щодо методики обліку НМА;
- неможливості використання моделі переоціненої вартості для багатьох нематеріальних активів через відсутність існування абсолютно активного ринку аналогічних НМА;
- оцінка прав користування природними ресурсами;
- виявлення нематеріальних переваг компанії та виміру їхньої вартості для встановлення впливу на зростання вартості бізнесу;
- існування великої кількості підходів і методик до оцінювання НМА, що ускладнює об'єктивність вибору методу оцінювання тощо.

На сьогодні одним із актуальних питань є встановлення значення і впливу НМА на ринкову вартість підприємства. Постає потреба у глибокому вивченні існуючих і спірних об'єктів НМА, факторів, що на них впливають, встановленні й розробці підходів, методів з метою об'єктивного оцінювання вартості підприємства.

На думку Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, оцінка у бухгалтерському обліку – це процес присвоєння грошових показників об'єктам обліку або елементам діяльності фірми. Зазвичай ці показники виводяться з ринкових цін, що сформовані в прямих угодах [187, с. 327].

Н. Малюга зазначає, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, адже в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку. Дослідниця вказує, що оцінка – це спосіб грошового (вартісного) вираження господарських

засобів і всіх об'єктів обліку. Здійснюється вона за допомогою цін і тарифів [90].

Л. Ловінська стверджує, що «...оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства і ефективності його менеджменту» [88, с. 11].

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

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

Випадки, в яких проводиться оцінка майна (у т. ч. нематеріальних активів), визначено у ст. 7. Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». В цьому законодавчому акті зазначено, що оцінка майна проводиться у випадках, встановлених законодавством України, міжнародними угодами, на підставі договору, а також на вимогу однієї з сторін угоди та за згодою сторін [150].

Загалом нами узагальнено основні випадки виникнення необхідності у проведенні оцінки об'єктів НМА суб'єктів господарювання:

- внесення до статутного капіталу підприємства об'єкта НМА;
- здійснення придбання або продажу об'єкта НМА;
- визначення бази оподаткування для обчислення податків, мита і митних зборів;

- постановка об'єкта НМА на баланс підприємства;
- складання фінансової звітності;
- безоплатна передача об'єкта НМА;
- передача об'єкта НМА під заставу для одержання кредиту;
- страхування об'єкта НМА;
- приватизація та інші види відчуження державного майна у випадках, встановлених законом;
- інвестування об'єктів НМА в інвестиційний проєкт;
- залучення зовнішнього інвестора;
- первинне розміщення акцій підприємства на фондовому ринку;
- приватизація, реорганізація, поглинання та злиття підприємств, що володіють об'єктом НМА;
- банкрутство підприємства, що володіє об'єктом НМА і його ліквідація;
- купівля-продаж підприємства, що володіє об'єктом НМА;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках неправомірного використання об'єкта НМА, що встановлені законом тощо.

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

На міжнародному рівні Міжнародний комітет зі стандартів оцінки майна (МКСОМ) (IVSC) розробляє Міжнародні стандарти оцінки (International Valuation Standards). На європейському рівні Європейська асоціація оцінювачів (The European Group of Valuers' Associations (TEGoVA)) розробляє Європейські стандарти оцінки (European Valuation Standards). На національному рівні Королівський інститут сертифікованих сюрвеєрів Великобританії (Royal Institution

of Chartered Surveyors (RICS)) розробляє англійські стандарти оцінки (Standards RICS). Українське товариство оцінювачів (УТО) розробляє Українські національні стандарти оцінки.

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

Для вивчення питань оцінювання НМА опрацьовано такі основні міжнародні, європейські та національні стандарти експертної оцінки й обліку: Міжнародні стандарти оцінки 2017 (Міжнародний стандарт оцінки (МСО) 210 «Нематеріальні активи») [252]; Європейські стандарти оцінки TEGoVA – 2003 (Рекомендації 8 «Оцінка нематеріальних активів») [247]; Професійні стандарти оцінки RICS – 2017 (VPGA 6 «Оцінка нематеріальних активів») [263]; Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 1185 від 3.10.2007 р. [141]; МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [100]; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [127].



З'ясовано, що в Європейських стандартах оцінки (EVS) TEGoVA – 2016 для задоволення потреб зацікавлених сторін і 63 асоціацій–членів TEGoVA зосереджено увагу на нерухомості. В Європейських вказівках з оцінки (EVGN) 1, що є складовою Європейських стандартів оцінки, викладені основні вимоги до вартісного оцінювання для цілей фінансової звітності, що актуально для акціонерних товариств, які публікують консолідовану звітність. У EVS TEGoVA – 2016 у частині EVGN 1 також зазначено, що вони базуються на положеннях МСФЗ і МСБО щодо складання фінансової звітності. В Європейській інформаційній доповіді з оцінки (EVIP) 1 у п. 1.14 ідеться про створення НМА, які самі собою потребують оцінки щодо того, де вони можуть бути відокремлені від базового активу. В EVIP 3 у пп. 5.7 і 5.11 обговорюються питання про вартість необоротних активів, які можуть становити вигоду як НМА. Так, НМА можуть підлягати амортизації або щорічному тестуванню на зменшення корисності, оскільки термін корисного використання нематеріальних компонентів часто відрізняється від терміну корисного використання будівель. Оцінювач має обговорювати із клієнтом питання щодо здійснення обліку, який застосовується до будь-яких НМА або особистого майна, що можуть бути вилучені з розподілу або відображені окремо [248, с. 286–287].

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

Професійні стандарти оцінки RICS – 2017 містять VPGA 6 «Оцінка нематеріальних активів», де подано додаткові коментарі щодо оцінки нематеріальних активів і практичного застосування МСО 210 «Нематеріальні активи». Цей стандарт охоплює положення

про оцінку нематеріальних активів у зв'язку з придбаннями, злиттям і продажем підприємств або їхніх частин, а також щодо придбання та продажу НМА.

Вивчення питань оцінки і переоцінки НМА здійснюється на основі міжнародних і національних нормативно-правових актів з обліку й експертної оцінки, до яких належать документи, наведені в табл. 2.3. Подані міжнародні та національні стандарти експертної і бухгалтерської оцінки та інші нормативно-правові та методичні документи складаються з відповідних норм, правил і методичних рекомендацій, на підставі яких проводиться оцінювання і складається звіт з оцінки.

Таблиця 2.3

**Нормативно-правові документи з регулювання експертної і бухгалтерської оцінки НМА**

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

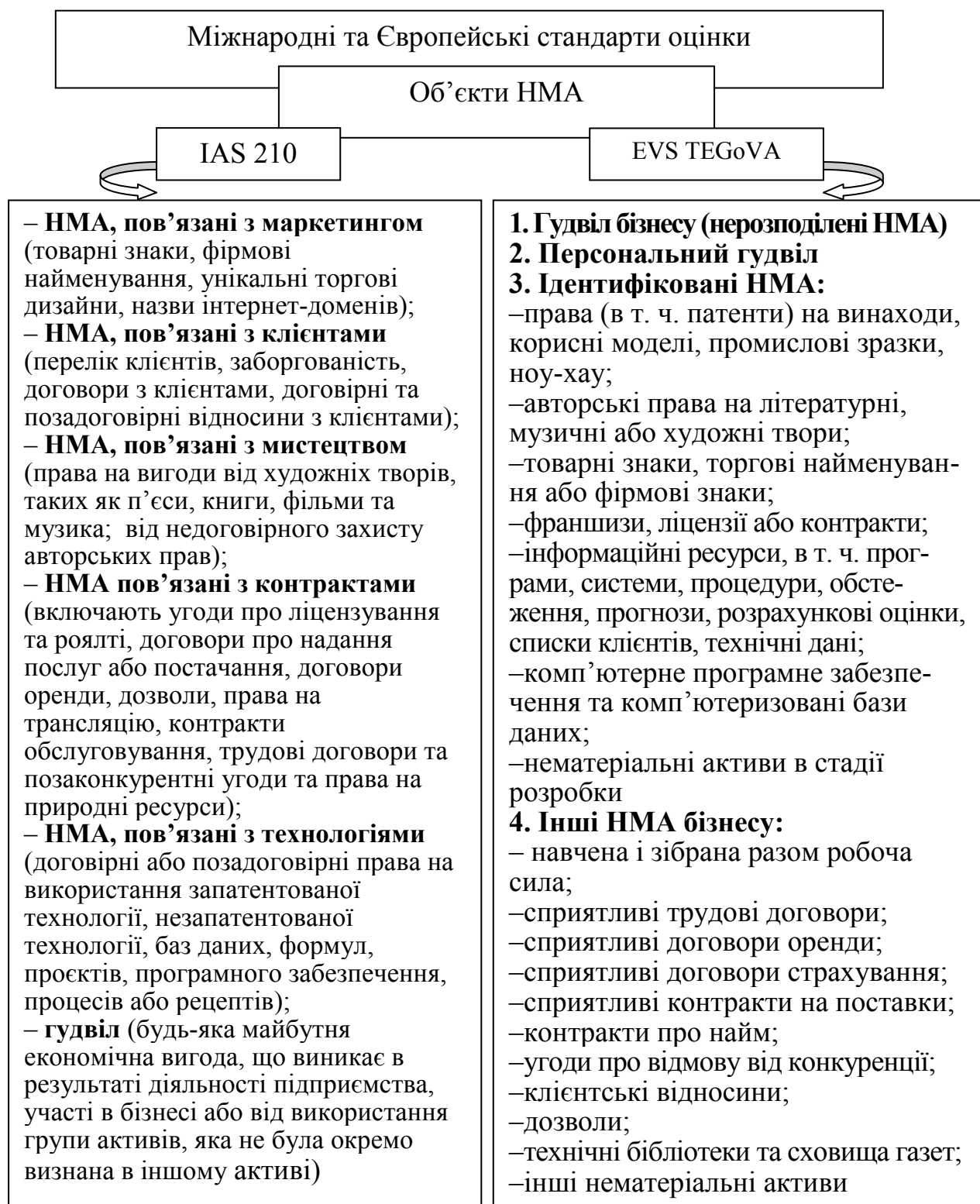
1	2
<b>Національні документи</b>	
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений ВРУ № 996 - XIV від 16.07.1999 р.	Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», затверджений ВРУ № 2658-III від 12.07.2001 р.
П(С)БО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

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

Порівнюючи міжнародні та вітчизняні нормативні документи з експертної і бухгалтерської оцінки НМА, встановлено різні підходи до виокремлення об'єктів НМА (рис. 2.1, 2.2 і 2.3).

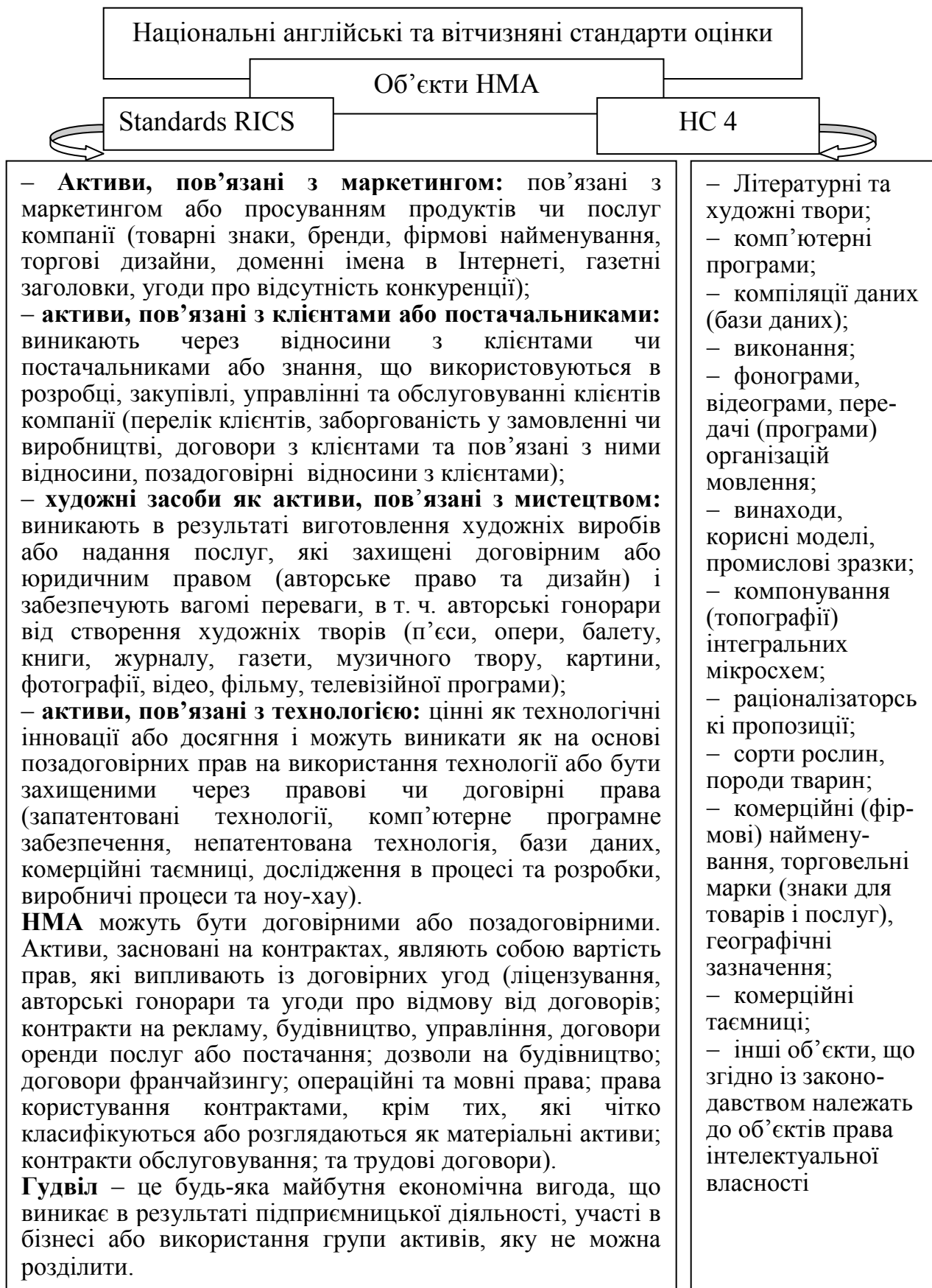
З даних рис. 2.1 і 2.2 доходимо висновку, що в МСО 210 «Нематеріальні активи» і Професійних стандартах оцінки RICS використано аналогічний підхід до класифікації об'єктів НМА з метою їхнього оцінювання. Представлені об'єкти НМА згруповані у відповідні групи, що пов'язані з маркетингом, клієнтами, мистецтвом, контрактами, технологіями і гудвілом. У Standards RICS надаються додаткові коментарі щодо оцінки НМА та практичного застосування МСО 210. Однак між цими стандартами наявні певні

розбіжності щодо оцінювання об'єктів НМА. Необхідно звернути увагу, що частина перелічених об'єктів належить до інтелектуального капіталу, але в цих стандартах вони називаються НМА.



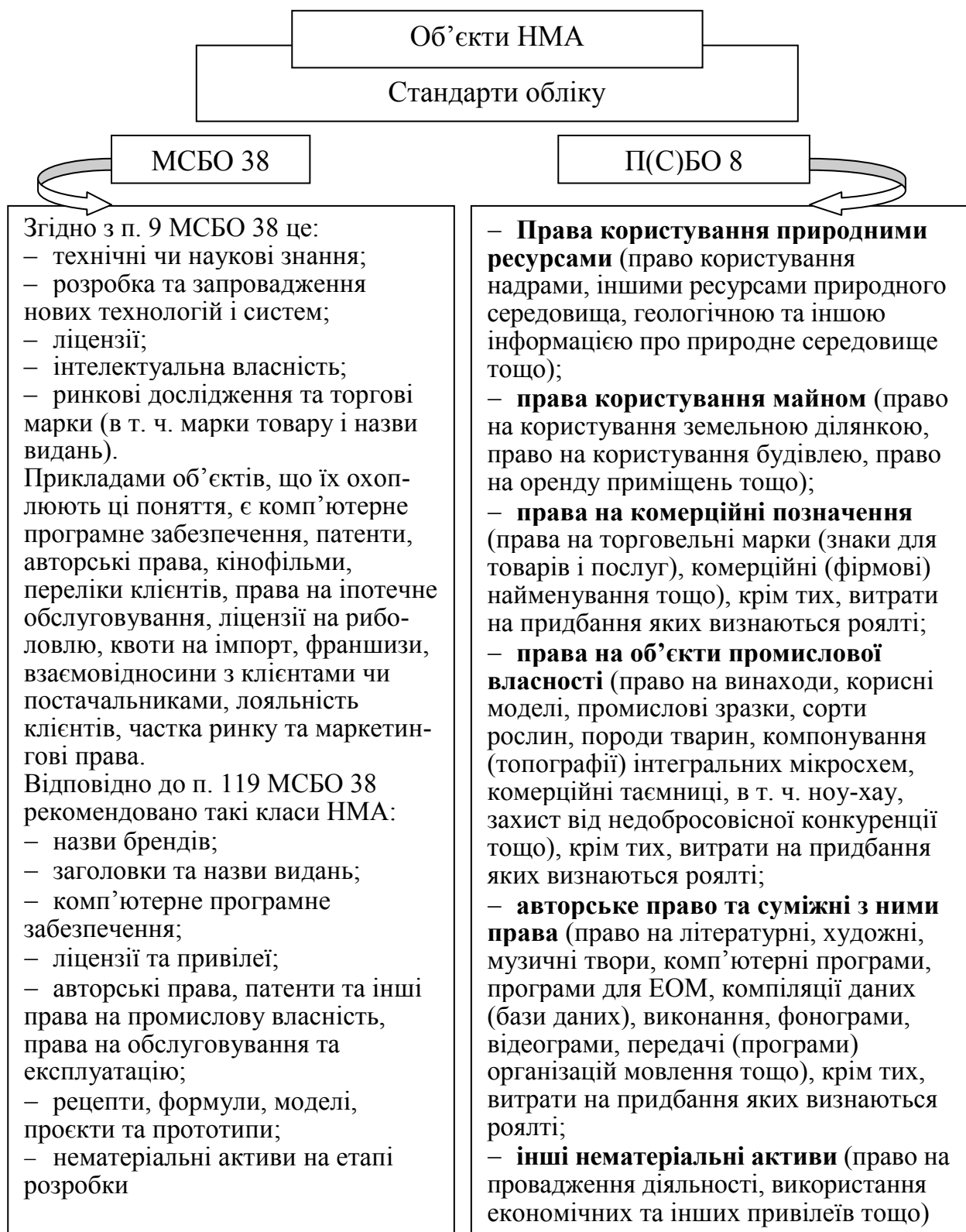
**Рис. 2.1. Об'єкти НМА, наведені в IAS 210 і EVS TEGoVA**

Джерело: складено автором на основі IAS 210 і EVS TEGoVA [99; 247].



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

Джерело: складено автором на основі Standards RICS і HC 4 [263; 141].



**Рис. 2.3. Об'єкти НМА, наведені в МСБО 38 і П(С)БО 8**

Джерело: складено автором на основі МСБО 38 і П(С)БО 8 [100; 127]

У МСО 210, Standards RICS, EVS TEGoVA і МСБО 38, на відміну від НС 4 і П(С)БО 8, визначено об'єкти НМА, які стосуються обслуговування клієнтів компанії. Це, зокрема, списки клієнтів, дані про заборгованість у замовленні чи виробництві, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, інформація про лояльність клієнтів, позадоговірні відносини з клієнтами. Слід зазначити, що питання виокремлення клієнтської бази як об'єкта НМА банківських установ було розкрито в дослідженні Ю. Колчар (2014 р.) [67, с. 4].

У Standards RICS і МСБО 38 до об'єктів НМА разом із клієнтськими відносинами зараховано відносини з постачальниками. Одночасно в МСБО 38 зазначено, що за відсутності юридичних прав захисту або інших способів контролю взаємовідносин з клієнтами чи їхньої лояльності суб'єкт господарювання, як правило, не має достатнього контролю над економічними вигодами від таких відносин із клієнтами чи від їхньої лояльності, щоб розглядати ці об'єкти (портфель клієнтів, частка ринку, взаємовідносини з клієнтами, їхня лояльність тощо) як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів.

У цьому стандарті також зазначено, якщо обмінні операції з однаковими або подібними взаємовідносинами з клієнтами (крім частини об'єднання бізнесу) засвідчують, що суб'єкт господарювання здатний контролювати очікувані майбутні вигоди від таких відносин із клієнтами, то такі взаємовідносини з клієнтами відповідають визначенню нематеріального активу [100].

На нашу думку, категорію «перелік клієнтів» необхідно ввести у вітчизняну нормативно-правову базу як об'єкт НМА, що наблизить вітчизняне законодавство до міжнародних і європейських стандартів. Відображення цієї категорії у вітчизняних нормативно-правових документах як об'єкта НМА необхідне тому, що сформована клієнтська база у сучасних економічних відносинах має значний вплив на підвищення конкурентоспроможності й ефективності діяльності компанії, а відповідно і на збільшення її вартості.

У Standards RICS, на відміну від МСО 210 та інших стандартів, більш детально розкрито права на НМА, пов'язані з мистецтвом, а також названі такі основні нематеріальні активи, як опера, балет, журнал, газета, картина, фотографія, відео, телевізійна програма.

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

В EVS TEGoVA простежуємо інший підхід щодо групування об'єктів НМА, на відміну від МСО 210 і Standards RICS. В EVS TEGoVA виокремлено таких чотири групи об'єктів нематеріальних активів, як гудвіл бізнесу (нерозподілені НМА), персональний гудвіл, ідентифіковані НМА, інші НМА бізнесу.

На відміну від інших стандартів оцінки в EVS TEGoVA виокремлено як окремий об'єкт НМА персональний гудвіл. У цьому стандарті зазначено, що персональний гудвіл пов'язаний з особою, яка керує бізнесом, він не передається при продажу і тому не міститься в розрахунковій вартості, крім випадків, коли власник продовжує працювати цьому в бізнесі. Необхідно зауважити, що в Standards RICS (VPGA 4) у п. 2.9 визначено також поняття «персональний (особистий) гудвіл (поточного оператора)» як величину прибутку, що генерується над ринковими очікуваннями, які будуть погашені при продажу торговельної власності разом із фінансовими факторами, пов'язаними конкретно з поточним оператором бізнесу, як наприклад, оподаткування, амортизаційна політика, витрати на позики та капітал, вкладений у бізнес [263, с. 104]. У п. 20.6 МСО 210 персональний (особистий) гудвіл визначено як такий, що не передається третім особам.

Отже, вищевикладене свідчить, що підходи до визначення сутності персонального (особистого) гудвілу по-різному обґрунтовано в



EVS TEGoVA, Standards RICS і IAS 210. Виникнення персонального гудвілу можливе при продажі бізнесу і він не є тією категорією, що відображається в обліку. Загалом гудвіл за міжнародними та європейськими стандартами оцінки належить до складу нематеріальних активів, а за МСБО 38 і П(С)БО 8 – не належить до НМА, а регулюється МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» і П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Згідно з п. 49 МСБО 38, внутрішньо генерований гудвіл не слід визнавати як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (тобто не вважається відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю [100, с. 8].

В EVS TEGoVA в групі ідентифікованих НМА виокремлена категорія «інформаційні ресурси», що охоплює системи, процедури, обстеження, прогнози, розрахункові оцінки, перелік клієнтів, технічні дані. В європейських стандартах також ідеться про НМА на стадії розробки. Ця категорія також обґрунтована як дослідження на стадії розробки в Standards RICS і в МСБО 38. В МСБО 38 щодо внутрішньо генерованих нематеріальних активів наголошено, що не слід визнавати жодного НМА, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проєкту). НМА, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проєкту), слід визнавати тільки в тому разі, якщо суб'єкт господарювання може це довести відповідно до вимог, зазначених у цьому стандарті [100]. У п. 7 П(С)БО 8 зазначено, що НМА, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за відповідних умов, визначених у цьому пункті. Однак відмінність між міжнародними та європейськими стандартами щодо П(С)БО 8 полягає тому, що за першими НМА може бути об'єктом оцінки ще на стадії або в процесі розробки, а відповідно до вітчизняних – отриманий в результаті розробки.

В EVS TEGoVA на відміну від усіх досліджуваних стандартів, до групи «інші НМА бізнесу» зараховано такі об'єкти, як технічні бібліотеки, сховища газет, навчена і зібрана разом робоча сила. В МСО 210 «Нематеріальні активи» у п. 20.8 користь від зібраної робочої сили (але взагалі не будь-якої інтелектуальної особи), а як матеріальний результат діяльності представників цієї робочої сили) визначено як елемент до складу гудвілу. Об'єкт «навчена і зібрана разом робоча сила» названо в п. 15 МСБО 38 як «група кваліфікованих працівників». Однак у цьому стандарті наголошено, що суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від їхнього навчання, щоб вважати ці об'єкти такими, що відповідають визначенню нематеріального активу. З тієї ж причини малоймовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, крім випадків, коли їхнє використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід захищені юридичними правами та якщо вони при цьому відповідають іншим складовим цього поняття [100]. Отже, можна зробити висновок, що зарахувати групу кваліфікованих працівників до НМА проблематично. Проте, на нашу думку, при оцінюванні бізнесу необхідно оцінити НМА «група кваліфікованих працівників», оскільки у сучасному економічному середовищі цей вид інтелектуального капіталу базується на використанні спеціальних знань, навичок, досвіду, таланту, креативний спосіб мислення таких кваліфікованих працівників (технологів, інженерів, бухгалтерів, конструкторів, дизайнерів, програмістів тощо), що може значно вплинути на вартість бізнесу.

У НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», на відміну від МСО 210, Standards RICS, EVS TEGoVA, МСБО 38 і П(С)БО 8, визначено як об'єкт НМА раціоналізаторські пропозиції та географічні зазначення. Об'єкти прав інтелектуальної власності, наведені в цьому стандарті, аналогічні до об'єктів, зазначених у

П(С)БО 8. У НС 4 також вказано, що можуть бути й інші об'єкти, які згідно із законодавством належать до об'єктів права інтелектуальної власності. Це припущення загалом розширює сферу об'єктів оцінювання прав інтелектуальної власності.

Досліджуючи структуру НМА, що наведена в МСБО 38, і порівнюючи її з міжнародними, європейськими і вітчизняними стандартами, встановлено певні відмінності. В МСБО 38 такі об'єкти НМА, як заголовки та назви видань, також визначено в Standards RICS як газетні заголовки. Рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи як об'єкти НМА відсутні в П(С)БО 8 і НС 4, але обґрунтовані в МСО 210 і відповідно в МСБО 38.

Порівнявши НС 4 з П(С)БО 8, з'ясовано, що об'єкти інтелектуальної власності в них є аналогічними, але перші містять раціоналізаторські пропозиції та географічні зазначення. З огляду на це постає питання, якими вітчизняними стандартами регулюється оцінювання таких груп НМА, які не є об'єктами інтелектуальної власності, але зазначені у П(С)БО 8, а саме: права користування природними ресурсами, права користування майном, інші нематеріальні активи.

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

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

Як зазначалося, питання щодо виявлення активів, які мають невідчутну природу і впливають на ринкову вартість компанії, висвітлювалися в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних економістів, але вони на сьогодні залишаються актуальними. Виникає потреба в обліку, оцінюванні й управлінні об'єктами НМА, які збільшують вартість компанії, але не відображаються у фінансовому обліку і звітності.

Необхідно також враховувати, який саме об'єкт підлягає оцінці та з якою метою його проводять. Відмінності у визначенні НМА, що можуть призвести до того, що значно відрізнятиметься їхня вартість. Вартісна оцінка НМА не є об'єктивно існуючою величиною. Вона містить елемент невизначеності, на яку впливає специфічна природа цього виду активу, повільне розвинення ринків НМА, рівень компетентності оцінювачів (досвід, кваліфікація), а також їхнє судження на основі врахування різних факторів і застосування відповідних методів оцінювання. За природою НМА можуть бути більш подібними, ніж ідентичними.

Виявлення об'єктів НМА, які відсутні в облікових стандартах, але існують у компанії, дасть змогу встановити приховані резерви її діяльності. Вартісне оцінювання виявленої частини нематеріальних активів є важливою складовою управління вартістю НМА компанії, що має проводитися з метою визначення достовірної вартості компанії загалом. На нашу думку, з метою удосконалення управління нематеріальними активами необхідно виокремити об'єкти НМА, що не відображені у П(С)БО 8, але які мають оцінюватися компанією: перелік клієнтів, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проекти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА на стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, в т. ч. прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; навчена і зібрана разом робоча сила; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет; гудвіл; персональний гудвіл.

Новим видом угод у вітчизняному бізнесі можна вважати договори про відмову від конкуренції. За міжнародними та європейськими стандартами оцінки угоди про відмову від конкуренції

(мають різну назву) вважаються НМА, але у міжнародних і національних стандартах обліку вони не визначаються.

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

Наприклад, одним із варіантів угоди про відмову від конкуренції може бути угода про купівлю компанії, де зазначатиметься, що протягом певного періоду з моменту набуття чинності угоди продавець зобов'язується утримуватися від будь-якої конкуренції з компанією, що поглинається [188, с. 80].

Варто також виокремити договір про конфіденційність, що укладається між двома сторонами, в якому вони погоджуються на захист конфіденційної інформації, що розкривається під час здійснення підприємницької діяльності. На нашу думку, ці два види договорів необхідно зарахувати до НМА у вітчизняній практиці. Ці види договорів відіграють важливу роль за зростаючої конкуренції у сферах інновацій і високих технологій. Їхнє застосування дає змогу компаніям зберегти значні конкурентні переваги протягом певного періоду, тримаючи свої ідеї в таємниці, що має вплив на їхній дохід і сприяє зростанню вартості компанії.

Договори франчайзингу полягають у тому, що покупець франшизи отримує від її продавця право використовувати торговельну марку та його бізнес-систему. Поняття «франчайзинг» у вітчизняному законодавстві трактують як комерційну концесію. Отже, у вітчизняній практиці це договір комерційної концесії. Відповідно до П(С)БО 8, договір франчайзингу належить до інших НМА (право на використання економічних та інших привілеїв). У методичних рекомендаціях не подано порядку обліку договору франчайзингу, тому існують різні підходи щодо відображення в обліку операцій, пов'язаних із франчайзингом. Існують рекомендації, які вказують на

необов'язковість створення НМА, а суму роялті пропонують списувати на витрати. На нашу думку, правильним є підхід, за яким ведеться облік договорів франчайзингу на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи».

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

Розглянувши методичні підходи до оцінки НМА, встановлено, що аналогічно до МСО 210 «Нематеріальні активи» (2017 р.) та НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» для експертної оцінки майнових прав інтелектуальної власності застосовують витратний, дохідний і порівняльний підходи (табл. 2.4 і 2.5).

У МСО 210 «Нематеріальні активи» зазначено, що для оцінки НМА можуть бути застосовані таких три основних підходи, описаних у принципах міжнародних стандартів: витратний, дохідний і порівняльний (ринковий).

Дохідний підхід полягає в тому, що вартість нематеріального активу визначається на основі приведеної вартості доходів, грошових потоків або економії на витратах, що виникає від використання НМА.

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

Порівняльний підхід полягає у визначенні вартості НМА на основі ринкових даних, наприклад, (ціни) пропозиції або попиту в угодах з ідентичними або схожими активами [99].

У Міжнародних стандартах оцінки – 2017 рекомендується також використовувати ширше коло методів, але саме для оцінювання НМА виокремлено методи, згруповані у табл. 2.4.

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

Підходи до оцінювання	Основні методи оцінювання	Суть методу	НМА, рекомендовані МСО 210
1	2	3	4
Дохідний	1. Метод надлишкового доходу:	Дає змогу оцінити вартість НМА як теперішню вартість грошових потоків, що є предметом НМА після вилучення частки грошових потоків, що належать до інших активів, необхідних для генерування грошових потоків («внесені активи»). Часто використовується для оцінювання, коли існує вимога до покупця розподілити загальну ціну, сплачену за бізнес, між матеріальними активами, визначеними НМА та гудвілом	а) Технологія; б) НМА, пов'язані з клієнтом (наприклад, заборгованість, контракти, відносини); с) торгові назви / торгові марки / бренди; г) ліцензії на експлуатацію (наприклад, угоди про франчайзинг, ліцензії на ігри, спектр (діапазон) мовлення); е) неконкурентні угоди
	– метод багаторазового надлишкового доходу (multi-period excess earnings method (МРЕЕМ));	Застосовується з використанням декількох періодів прогнозованих грошових потоків. Цей метод вважається найпоширенішим серед методів надлишкового доходу	
	– метод одноперіодного надлишкового доходу (single-period excess earnings method);	Застосовується з використанням єдиного періоду прогнозованих грошових потоків	
	– метод капіталізованого надлишкового доходу або метод формули (capitalised excess earnings method or the «formula» method)	Застосовується з використанням капіталізації єдиного періоду прогнозованих грошових потоків. Цей метод рідко використовують серед методів надлишкового доходу	

1	2	3	4
	2. Метод звільнення від роялті (relief-from-royalty method)	Вартість НМА визначається на основі величини гіпотетичних виплат роялті, які будуть збережені через володіння активом, порівняно з ліцензуванням НМА від третьої сторони. Концептуально цей метод може також розглядатися як метод дисконтованого грошового потоку, що застосовується до грошових потоків, які власник НМА може отримати шляхом ліцензування НМА третім особам	
	3. Метод переваги у прибутках (premium profits method) або з і без метод (with-and-without method)	Вартість НМА розраховується шляхом порівняння двох сценаріїв: того, за яким підприємство використовує предмет НМА, і того, за яким суб'єкт господарювання не використовує предмет НМА (але всі інші фактори зберігаються постійними)	
	4. Метод «зеленого поля» (greenfield method)	Вартість НМА визначається з використанням прогнозів грошових потоків, які припускають, що єдиним активом підприємства на дату оцінювання є нематеріальний предмет. Усі інші матеріальні та нематеріальні активи мають бути куплені, побудовані або орендовані	
	5. Метод дистриб'ютора (distributor method) або дизагрегований метод (disaggregated method)	Використовується для оцінювання НМА, пов'язаних із клієнтом. Цей метод полягає в тому, що підприємства мають отримувати прибутки, пов'язані з кожною своєю функцією. Оскільки дистриб'ютори виконують лише функції, пов'язані з розподілом продукції клієнтам, а не розвитком інтелектуальної власності або виробництвом, інформація про прибутки, отримані дистриб'юторами, використовується для оцінювання надлишкових надходжень, що відносяться до НМА, пов'язаних із клієнтом	



Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
Витратний	1. Метод замісної вартості (replacement cost method)	Припускається, що учасник не платить більше за актив, ніж витрати, які були б здійснені, щоб замінити актив заміною порівнянної корисності або функціональності	а) Придбане програмне забезпечення третіх сторін; б) внутрішньо розроблене та внутрішньо використовуване неринкове програмне забезпечення; в) зібрана робоча сила
	2. Метод вартості відтворення (reproduction cost method)	Дає змогу визначити вартість об'єкта шляхом розрахунку вартості відтворення копії активу. Полягає у розрахунку всіх витрат, що будуть здійснені типовим учасником, який прагне створити точну копію об'єкта. Слід визначити, чи існує будь-яке знецінення, пов'язане з предметом; відняти загальне знецінення від загальних витрат, щоб отримати значення для предмета, що підлягає оцінюванню	
Ринковий (порівняльний)	1. Метод орієнтовних транзакцій (guideline transactions method)	Вартість НМА встановлюється на основі ринкових даних, наприклад, пропозиції (ціни) або попиту в угодах з ідентичними або подібними активами	а) Спектр (діапазон) мовлення; б) доменні імена в Інтернеті; в) медальйони (дозвіл) на таксі
	2. Метод публічної компанії (public company method)	За рідкісних обставин, цінний папір, достатньо схожий на НМА суб'єкта, може публічно торгуватися, що дає змогу використовувати метод публічної компанії	Прикладом таких цінних паперів є права умовної вартості (ПУВ), пов'язані з ефективністю конкретного продукту або технології

Джерело: складено на основі МСО 210 «Нематеріальні активи» (2017 р.) [99].

Інформація, яка наведена в табл. 2.4 і 2.5, свідчить, що найбільші відмінності наявні в методах оцінювання, які розкриті в частині дохідного підходу. В МСО 210, на відміну від НС № 4, ширше представлені варіанти методів дохідного підходу. В цьому стандарті метод надлишкового доходу розкривається через застосування прогнозування грошових потоків за один період, або з використанням грошових потоків за декілька періодів. У МСО 210

при застосуванні дохідного підходу рекомендовано використовувати метод звільнення від роялті, а в НС № 4 – метод роялті.

Таблиця 2.5

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

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

1	2	3
Витратний	– метод прямого відтворення;	Ґрунтується на визначенні поточної вартості витрат, пов'язаних із створенням (розробленням) або придбанням на дату оцінювання майнових прав інтелектуальної власності, які оцінюються, приведенням об'єкта права інтелектуальної власності в стан, що забезпечує його найбільш ефективне використання, з урахуванням витрат на правову охорону, маркетингові дослідження, рекламу тощо, а також розмір прибутку суб'єкта господарювання, який створив (розробив) такий об'єкт (відповідно до п. 19 НС 4)
	– метод заміщення;	Вартість заміщення визначається на підставі інформації про поточну вартість витрат за станом на дату оцінювання на створення (розроблення) або придбання, приведення об'єкта права інтелектуальної власності, подібного до об'єкта права інтелектуальної власності, майнові права на який оцінюються і який за своїми споживчими, функціональними, економічними показниками може бути йому рівноцінною заміною, в такий стан, що забезпечує його найбільш ефективне використання, а також інформації про витрати, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень і рекламою подібного об'єкта, та про розмір прибутку суб'єкта господарювання, який створив (розробив) подібний об'єкт (відповідно до п. 20 НС 4)
		Метод строку життя застосовується для визначення зносу. Поточна вартість витрат зменшується на величину зносу (знецінення) майнових прав інтелектуальної власності, яка визначається залежно від залишкового строку корисного використання об'єкта оцінки методом строку життя (відповідно до п. 21 НС 4)
Порівняльний	метод порівняння цін на ринку продажу (пропонування) на подібні об'єкти	Застосовується у разі наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку подібних об'єктів та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти. У разі застосування порівняльного підходу до оцінки майнових прав інтелектуальної власності подібність об'єктів визначається з урахуванням їхнього виду, галузі (сфери) застосування, економічних, функціональних та інших характеристик (відповідно до п. 22 НС 4)

1	2	3
Поєднання дохідного, витратного і порівняльного підходів	метод залишку	Порядок оціночних процедур (відпов. до п. 23 НС 4): – визначення загальної вартості всіх необоротних активів шляхом обчислення ринкової вартості ЦМК; – визначення вартості кожного з об'єктів у матеріальній формі; – визначення загальної вартості необоротних активів як суми вартості активів (відповідно до абз. 3 НС 4); – визначення різниці між вартістю всіх необоротних активів, що розраховані шляхом визначення ринкової вартості ЦМК (абз. 2 НС 4), та загальною вартістю необоротних активів у матеріальній формі, обчислених відповідно до абз. 3 НС 4

Джерело: складено на основі НС № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [141].

У МСО 210 наведено метод «зеленого поля» і метод дистриб'ютора, на відміну від НС № 4. У НС № 4 додатково розкрито методи розподілу прибутків і метод додаткового прибутку.

Щодо витратного підходу в МСО 210 і НС № 4 наведені аналогічні методи (вартості відтворення і прямого відтворення), які відрізняються між собою. За застосування першого методу витрати розраховують шляхом відтворення копії активу, а за другого слід брати до уваги, що вони пов'язані зі створенням (розробленням) або придбанням на дату оцінювання майнових прав інтелектуальної власності.

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

Решта методів, які наведено в МСО 210 і НС № 4, є аналогічними і рекомендовані до застосування у міжнародній і вітчизняній практиці. Є розбіжності між МСО 210 і НС № 4 щодо вживання назв вищезазначених методів та їхньої інтерпретації, що пов'язано з неточностями перекладу.

Загалом, порівнюючи міжнародні та вітчизняні нормативні документи з експертної і бухгалтерської оцінки нематеріальних

активів, встановлено різні підходи до виокремлення об'єктів НМА, що призводить до складностей і непорозумінь у використанні методів оцінювання цих активів. У міжнародних стандартах передбачена більша кількість таких методів через ширше коло об'єктів НМА, які підлягають оцінюванню. Об'єкти оцінювання НМА прямо пов'язані з методами і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства. Виявлення об'єктів НМА, які відсутні в облікових стандартах, але існують у компанії, дає змогу встановити приховані резерви її діяльності.

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

У міжнародних і вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО 38 і П(С)БО 8) існують види оцінювання НМА, які розкриті через шлях їхнього надходження на підприємство (табл. 2.2).

За даними табл. 2.2 можна зробити висновок, що за МСБО 38 визначено такі види оцінки НМА: за собівартістю, за справедливою вартістю, за балансовою вартістю, за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу. В П(С)БО 8 передбачено такі види оцінки об'єктів НМА, як первісна, справедлива, залишкова та переоцінена. В цих стандартах є деякі відмінності щодо оцінки НМА. Наприклад, у МСБО 38 відсутній порядок оцінки НМА при внесенні їх у статутний капітал суб'єкта господарювання; в П(С)БО 8 вживається поняття «переоцінена вартість», а в МСБО 38 акцентується увага на тому, що оцінку НМА після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або переоцінки.

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

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

На нашу думку, в МСБО 38 і П(С)БО 8 потрібно усунути наявні розбіжності щодо оцінки нематеріальних активів, придбаних шляхом державного гранта, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів їхнього переоцінювання НМА.

#### **2.4. Обґрунтування концепції облікової політики нематеріальних активів**

Обрана облікова політика має вплив на конкурентоспроможність підприємства, оперативність проведення господарських операцій, своєчасність передання інформації, ефективність прийнятих управлінських рішень, у т. ч. щодо НМА. З огляду на це сьогодні виникає нагальна потреба у розробці та впровадженні на вітчизняних

підприємствах ефективної та раціональної облікової політики, спрямованої на вибір дієвих методичних прийомів, способів і процедур обліку, оподаткування, контролю НМА. Виокремлення і систематизація основних принципів, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики в частині НМА, є основою ефективного функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, що загалом має загальносуспільне значення.

Поняття «облікова політика» введено в науковий обіг на міжнародному рівні в 1973 р. у МСБО 1 «Розкриття облікової політики». На сьогодні відповідно до п. 5 М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [101].

У вітчизняній практиці сутність поняття «облікова політика» регламентована Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і розкривається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [108].

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

У п. 1.3 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства зазначено, що у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами передбачено більш ніж один їхній варіант, а також попередні оцінки, які використовуються суб'єктом господа-

рювання з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур у такому розпорядчому документі включати недоцільно [96].

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

На думку М. Пушкаря і М. Щирби, облікова політика підприємства має бути спрямована на розкриття таких напрямів: фінансового, управлінського та стратегічного обліку [156, с. 114–168].

П. Житний вважає, що облікова політика суб'єкта господарювання має розкривати бухгалтерський (фінансовий), внутрішньогосподарський (управлінський), податковий облік [40, с. 263].

В. Клевець зазначає, що облікова політика має регулювати організаційно-методологічні засади фінансового, управлінського та податкового обліку, сприяти формуванню достовірної звітності та здійсненню контролю за їх відображенням в обліковій діяльності підприємства з дотриманням вимог національних стандартів обліку, інших нормативно-правових актів держави та податкового законодавства України [65, с. 2].

Погодимося з наведеними вище трактуваннями науковців, що облікова політика підприємства має охоплювати не тільки альтер-



нативні аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, а й висвітлювати основні питання і варіанти управлінського обліку та порядок ведення податкових розрахунків.

У розділі IV п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності.

На початковому етапі формування облікової політики необхідно виокремити головні принципи і фактори, які слід враховувати під час цього процесу.

Принцип (лат. «*principium*» – «основа, першооснова») – це першооснова, головна ідея, основне правило поведінки. У логічному значенні принцип є центральним поняттям, основою системи, що являє собою узагальнення і розповсюдження будь-якого положення на всі явища тієї області, із якої даний принцип абстрагований [185, с. 294].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їхніх результатів у фінансовій звітності [43].

На думку Ф. Бутинця, принципи бухгалтерського обліку – це основні, базові положення облікової політики підприємства, тобто те, на основі чого будується політика [114, с. 52]. Це визначення підтверджує, що принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані з побудовою облікової політики.

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

Як стверджує Я. Соколов, перша спроба сформулювати принципи обліку зроблена в США в 1936 р., коли Американська асоціація бухгалтерів (ААБ) розробила перші стандарти обліку. Відтоді у

США і за їхнім прикладом в інших країнах (переважно англомовних) ведеться систематична діяльність щодо створення бухгалтерських стандартів. Вони є відображенням розвитку певних принципів, що становлять початок і основу «живого обліку» загалом. Однак кожен сучасний дослідник конструює власну систему принципів. Багато хто з науковців повторюються майже у всіх випадках, але у кожного з них є якісь свої особливі принципи [172, с. 18]. Вчений наводить приклад принципів обліку, що розкриті в Положенні з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації» у попередній його редакції, що затверджено наказом МФ РФ № 106 н. від 6.10.2008 р. На сьогодні діє нова редакція цього положення від 28.04.2017 р. Це положення містить такі основні принципи: майнова відокремленість; безперервність діяльності; послідовність облікової політики; тимчасова визначеність фактів господарського життя; повнота висвітлення бухгалтерської інформації; своєчасність відображення фактів господарського життя; принцип обачності; пріоритет змісту над формою; принцип несуперечності; раціональність ведення бухгалтерського обліку. В інших працях Я. Соколов також зазначає, що принципи не є сталими, раз і назавжди визначеними, вони можуть змінюватися за складом, ступенем важливості.

Як зауважує В. Сопко, облік господарської діяльності на підприємствах в усіх країнах з ринковою економікою здійснюється за різними принципами, причому в кожній країні ці принципи (їх понад 20) формувалися історично. Ті істотні відмінності, які є між ними, на його думку, зумовлені специфічними рисами тієї чи іншої держави [174, с. 45]. Вчений виокремив такі найважливіші принципи побудови бухгалтерського обліку, що є загальноприйнятими у світовій науці: двоїстості; вартісного вимірювання (грошової оцінки); доказовості; рахунку; суцільності; безперервності (історизму); одиниці обліку (відокремлення засновника від підприємства); періодичності (принцип облікового періоду); нарахування; реєстрації доходу; співвідношення [174, с. 45–50].

Отже, В. Сопко визначив такі основні принципи, як принцип двоїстості, принцип доказовості та принцип рахунку, які в теорії бухгалтерського обліку розкриваються через елементи методу бухгалтерського обліку (подвійний запис, документування, рахунки). Науковець також виокремлює принципи бухгалтерського обліку щодо відображення доходів і видатків, які пов'язані між собою (принцип нарахування, принцип реєстрації доходу, принцип співвідношення). Принцип реєстрації доходу реалізується через формування суми доходу від продажу товарів, надання послуг, виконання робіт. Протягом фінансового року на підприємстві має діяти вибраний ним самостійно та відображений у наказі про облікову політику метод обліку моменту реалізації: за відвантаженням продукції чи за надходженням грошей на розрахунковий рахунок [174, с. 50]. Принцип співвідношення визначає вибір періоду для реєстрації видатків та доходів [174, с. 50].

На думку Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, до основних принципів, які є «фундаментами обліку», належать такі: господарюючої одиниці; діючого підприємства; періодичності; консерватизму; грошового вимірника [187, с. 100].

Основні принципи бухгалтерського обліку, на основі яких формується облікова політика підприємства (у т. ч. у частині НМА), визначено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме: повного висвітлення; автономності; послідовності; безперервності; нарахування; превалювання сутності над формою; єдиного грошового вимірника [136].

Принципи бухгалтерського обліку, наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», також відображаються в працях вищеназваних науковців. Дослідники наголошують на таких принципах: автономності (господарюючої одиниці) [187, с. 100], повного висвітлення (повноти відображення бухгалтерської інформації [172, с. 18] або суцільності) [174, с. 45], грошового вимірника (вартісного вимірювання) [174, с. 45], безперервності

(безперервної діяльності) [172, с. 18], нарахування (тимчасової визначеності фактів господарського життя) [172, с. 18].

До принципів, які рідко виокремлюють науковці, слід зарахувати такі: своєчасності відображення фактів господарського життя, несуперечності, раціональності ведення бухгалтерського обліку [172, с. 18]; реєстрації доходу, співвідношення [172, с. 45]; діючого підприємства [187, с. 100].

Отже, проаналізувавши принципи, описані в науковій літературі, на нашу думку, необхідно у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» доповнити їхній перелік принципом обачності (консерватизму) [187, с. 100]. Цей принцип був викладений у попередніх редакціях цього законодавчого акта, а також розкрито в працях Я. Соколова, Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди [172; 187]. Загалом принцип обачності полягає у застосуванні у бухгалтерському обліку методів оцінювання, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. На сьогодні гостро постало питання стосовно оцінки НМА, що супроводжується певними труднощами, особливо в умовах переходу на М(С)ФЗ. З огляду на це випадки необґрунтованого зарахування до фінансової звітності деяких НМА. Наприклад, це стосується внутрішньо генерованих НМА, що відображають у фінансовій звітності, які часто не відповідають критеріям визнання, що розкриті в МСБО 38. У МСБО 38 і аналогічно в П(С)БО 8 також зазначено, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або переоцінки, тобто суб'єкт господарювання самостійно визначає, яку з цих моделей доцільно обрати для облікової політики. Переоцінювання нематеріальних активів за справедливою вартістю може бути неідеальним заходом, оскільки не всі ринки НМА мають активні продажі, тому у багатьох випадках доцільно застосовувати модель собівартості. Застосування у цих випадках принципу обачності безпосередньо забезпечуватиме об'єктивність висвітлення показників фінансової звітності.

Визначивши принципи бухгалтерського (фінансового) обліку, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики, виокремимо цілі управлінського обліку НМА і розкриємо його основні принципи. Управлінський облік НМА необхідний для потреб управління і забезпечення менеджерів підприємства важливою інформацією. Він спрямований на формування деталізованої, об'єктивної та достовірної інформації про НМА як загалом по підприємству, так і щодо його окремих підрозділів як внутрішніх користувачів. Звітність, що формується за результатами управлінського обліку, встановлюється потребами менеджменту підприємства в частині управління НМА за різними рівнями деталізації та підрозділами суб'єкта господарювання. Слід акцентувати, що виокремлення принципів управлінського обліку взаємопов'язане з його функціями, елементами методу і основними завданнями. Основні функції управлінського обліку розкриті в праці Л. Нападовської. Вони пов'язані з такими функціями управління, як перспективне планування, поточне й оперативне планування, організація і мотивація, облік, контроль, аналіз [107, с. 179].

Основні елементи методу управлінського обліку висвітлені в сучасній економічній літературі. В монографії З.-М. Задорожного згруповані елементи методів управлінського обліку, наведені в працях Ф. Бутинця, М. Вахрушиної, В. Добровського, В. Керімова, В. Леня, О. Лишиленка, а саме: документація, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, індексний метод, факторний аналіз, кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів, бухгалтерський баланс, звітність, нормування, планування, контроль, аналіз, групування і перегрупування, елімінування, підсумковий, конструктивно-варіантний, інженерно-економічні розрахунки [47, с. 21]. Отже, на основі цього можна стверджувати, що елементи методу управлінського обліку включають не тільки елементи методу бухгалтерського обліку, а й елементи методу інших дисциплін. Вищезазначене засвідчує, що відповідно і принципи

управлінського обліку НМА, на основі яких формується облікова політика, ґрунтуються на аналізі, прогнозуванні, плануванні та контролі.

При формуванні облікової політики щодо управлінського обліку НМА необхідно враховувати такі основні принципи (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Основні принципи облікової політики щодо управлінського обліку НМА**

Джерело: складено і доповнено автором на основі праць [48; 73; 107; 172; 174; 187; 249].

*Комплексність* базується на розгорнутому охопленні різнобічної інформації для повного врахування всіх необхідних (зовнішніх, внутрішніх) факторів, що дає змогу всебічно дослідити одержані показники, пов'язані з господарською діяльністю використання НМА, та встановити причинні залежності між ними.

*Системність* передбачає дослідження показників НМА як складових динамічної системи, елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем. Облікова політика НМА має бути пов'язана з іншими елементами системи і виражати основну мету діяльності підприємства.

*Коректність* полягає у використанні тих показників, які доцільні та доречні при проведенні аналізу НМА, і правильності

їхніх розрахунків. Кількість необхідних показників має відповідати реальним потребам підприємства при управлінні НМА.

*Послідовність* полягає в поетапному проведенні аналізу НМА, що дає змогу поступово поглиблювати (за потреби) й узагальнювати результати аналізу.

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

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

*Науковість* полягає у безперервному зборі, переробці та аналізі науково-технічної, інноваційної, економічної інформації з метою побудови такої облікової політики, яка сприятиме бажаному рівню розвитку суб'єкта господарювання на перспективу з укріпленням позицій його конкурентоспроможності, що супроводжується впровадженням сучасних інформаційних систем, комп'ютерної техніки і технології обробки інформації з урахуванням передового зарубіжного досвіду у цих сферах.

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

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

*Релевантність* визначається тим, що облікова політика дає змогу вести управлінський облік таким чином, щоб одержана в результаті інформація могла вплинути на рішення менеджера, тобто була корисною для прийняття рішення щодо конкретного питання, що також буде забезпечено необхідними показниками, відображеними у внутрішній звітності. Менеджер має володіти кількома альтернативними варіантами для досягнення визначеної мети.

*Винятковість (особливість)* базується на тому, що у НМА відсутня матеріально-речова (фізична) структура, вони постійно ускладнюються, змінюються і виникають їхні нові види. Деякі НМА мають невизначений строк амортизації, їхня ліквідаційна вартість, як правило, дорівнює нулю, вони можуть бути ідентифікованими або неідентифікованими, для їхньої реалізації ринок продажу може бути нестабільний або відсутній взагалі. Проблема обліку також полягає в тому, що неідентифіковані нематеріальні активи сприяють підвищенню вартості підприємства, але у його фінансовій звітності не відображаються.

*Прогнозування* передбачає орієнтацію облікової політики на досягнення стратегічної мети підприємства. Одним із його основних завдань може бути прогнозування можливого надходження грошових коштів на підприємство через використання відповідних НМА і реалізація в процесі розробки загальної фінансової стратегії суб'єкта господарювання. Прогнозування має здійснюватись перед початком поточного, оперативного планування. Принципи прогнозування і планування взаємопов'язані між собою і доповнюють один одного.

*Плановість* полягає у відповідності положень облікової політики загальним планам підприємства та її спрямованості на зростання його розвитку. Вона розкривається через необхідність планування основних етапів обліково-аналітичної роботи і регулярне її проведення для виконання планових показників, що сприятиме зростанню фінансово-економічної діяльності підприємства, але водночас має бути гнучкою щодо змін впливу зовнішніх і внутрішніх



факторів. Це також стосується планування руху НМА з метою ефективного їхнього використання й управління грошовими потоками підприємства, що пов'язані з їхнім використанням. Встановлення періодів, на які здійснюватиметься оперативне, поточне планування і прогнозування, обирається підприємством самостійно (оперативне охоплює період до кварталу, поточне – до року, а прогноз – від 1 до 3 років).

*Контроль* базується на порівнянні показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності за звітними показниками (плановими, фактичними). Встановлені відхилення дають змогу критично оцінити ситуацію і вчасно внести необхідні коригування для забезпечення ефективної діяльності підприємства.

Виокремлення зазначених вище принципів управлінського обліку сприятиме покращенню ефективності управління НМА на основі правильно побудованої облікової політики, що якісно вплине на визначення вартості підприємства.

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

О. Костирко запропонував методологічні принципи, які мають бути взяті за основу облікової політики в системі оподаткування, а саме: регламенту, раціональності й доцільності, вибору альтернативи, пільгового режиму оподаткування, єдності та взаємозв'язку [173, с. 109–110]. Ці принципи, на нашу думку, доцільно використовувати при формуванні облікової політики в частині податкових розрахунків.

Разом з тим, слід погодитися з Т. Барановською, яка вважає, що теоретично вплив облікової політики на оподаткування не припустимий, оскільки держава не зацікавлена в створенні механізмів, які

дають змогу за допомогою вибору моделі відображення фактів господарського життя в обліку впливати на рівень платежів до бюджету, які здійснюють платники податків (якщо податкове законодавство не передбачає альтернатив) [79, с. 220]. З огляду на це можна зробити висновок, що потрібно бути дуже обережними при виборі визначених вище принципів.

Крім зазначених принципів, управлінський облік НМА необхідно будувати з урахуванням глобальних принципів управлінського обліку. Ці принципи запропоновані найбільшими організаціями у сфері управлінського обліку – AICPA і CIMA та розкривають основоположні цінності, якості, норми й поняття, що їх мають дотримуватися фахівці з управлінського обліку. Загалом виокремлено таких чотири узагальнені принципи: комунікація дає змогу отримати інформацію, що здійснює вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру [249].

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

Отже, при розробці облікової політики суб'єкт господарювання має обрати найдоцільніші методи обліку, враховуючи організаційно-правову форму підприємства, галузь, специфіку діяльності, обсяги виробництва тощо. Обрана облікова політика має забезпечити достовірне ведення фінансового, управлінського обліку і порядок ведення податкових розрахунків для формування об'єктивних показників у фінансовій, управлінській і податковій звітності. Облікова політика також має сприяти об'єктивному проведенню прогнозування, планування, контролю, захисту НМА й аналізу діяльності підприємства загалом.

На початковому етапі формування облікової політики підприємства в частині НМА необхідно виокремити основні її завдання, закріплені за відповідними складовими (фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист).

*Завдання (бухгалтерського) фінансового обліку:* створення системи обліку, яка відповідатиме чинному законодавству (з урахуванням вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів); організація синтетичного й аналітичного обліку НМА; встановлення підходів до оцінки НМА; встановлення підходів до визначення строків корисного використання НМА; визначення найбільшефективних методів нарахування амортизації НМА; встановлення підходів до визначення ліквідаційної вартості НМА; складення графіка документообігу об'єктів НМА.

*Завдання управлінського обліку:* розробка облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства; виокремлення об'єктів НМА в їхньому аналітичному розрізі та об'єктів, які не зазначені у П(С)БО, з метою управління ними і визначення їхнього впливу на вартість підприємства; встановлення і використання необхідної кількості показників, які є доцільними та доречними при проведенні аналізу НМА; встановлення етапів проведення аналізу НМА з поступовим поглибленням і узагальненням результатів аналізу; формування обліково-аналітичних показників НМА як складових динамічної системи, елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем; встановлення допустимих меж показників НМА для підвищення результативності обліково-аналітичної роботи; прогноз можливого надходження і вибуття грошових потоків на підприємстві через використання відповідних НМА; розробка показників поточного й оперативного планування із врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів; встановлення періодів на, які буде здійснюватися оперативне, поточне планування і прогнозування; своєчасне забезпечення менеджерів інформацією про НМА для управління і своєчасного прийняття коригуючих заходів; розробка засад щодо функціонування системи комунікації для передачі облікової інформації; розробка документів для ведення поточного управлінського обліку і форм внутрішньогосподарської звітності.

*Завдання щодо ведення податкових розрахунків:* встановлення та врахування основних аспектів щодо нарахування та сплати по-

датків відповідно до організаційно-правової форми, виду й категорії підприємства; окреслення засад щодо формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків; установлення переліку і розробка внутрішніх форм податкових документів; визначення і врахування строків корисного використання НМА, зазначених у ПКУ; врахування можливого виникнення податкових різниць при нарахуванні амортизації НМА; визначення і врахування умов, що зазначені в ПКУ при операціях з НМА.

*Завдання контролю і захисту:* визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; встановлення періодичності контролю руху НМА; організація основних аспектів проведення інвентаризації НМА; формування засад контролю за використанням НМА за центрами відповідальності; окреслення процедур порівняння показників фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності за звітними показниками (плановими, фактичними); вживання заходів щодо захисту об'єктів НМА.

У табл. 2.6, 2.7, 2.8 і 2.9 наведені основні елементи облікової політики НМА підприємства щодо фінансового й управлінського обліку, ведення податкових розрахунків, контролю і захисту.

Таблиця 2.6

**Основні елементи облікової політики підприємства щодо бухгалтерського (фінансового) обліку НМА**

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Рахунки НМА, зазначені в робочому плані рахунків	Наведення рахунків синтетичного та аналітичного обліку для відображення руху об'єктів НМА
Оцінка НМА після первісного визнання	Вибір методу переоцінювання за справедливою вартістю або за моделлю собівартості. Для переоцінювання за справедливою вартістю встановлення переліку НМА щодо існування або відсутності активного ринку. До НМА, що не мають активного ринку, належать торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. За відсутності активного ринку переоцінювання може здійснюватися за експертним оцінюванням суб'єкта оціночної діяльності

1	2
Строк корисного використання НМА	<p>Формування переліку об'єктів НМА, які поділяються на об'єкти з визначеним або невизначеним строком корисного використання. Перелік об'єктів, які можна зарахувати до НМА з невизначеним строком амортизації, може мати специфіку залежно від виду господарської діяльності підприємства. Відповідно такі НМА не амортизуються за П(С)БО.</p> <p>Для визначення строку корисного використання необхідно враховувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– строки корисного використання подібних активів;</li> <li>– моральний знос, що передбачається;</li> <li>– правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;</li> <li>– очікуваний спосіб використання НМА підприємством/установою;</li> <li>– залежність строку корисного використання НМА від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.</li> </ul> <p>Підприємство також може застосовувати строки корисного використання НМА, встановлені податковим законодавством</p>
Метод нарахування амортизації НМА	<p>Метод амортизації НМА обирається підприємством/установою самостійно, відповідно до умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.</p> <p>Встановлюється відповідно до методів, зазначених у П(С)БО 7, із врахуванням отримання майбутніх економічних вигод</p>
Визначення ліквідаційної вартості НМА	<p>Обирається варіант визначення ліквідаційної вартості НМА при розрахунку вартості, яка амортизується.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ліквідаційна вартість може прирівнюватися до нуля.</li> <li>2. Ліквідаційна вартість не прирівнюється до нуля: <ol style="list-style-type: none"> <li>а) коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання, тобто планується продати об'єкт до кінця строку корисного використання;</li> <li>б) 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</li> </ol> </li> </ol>

1	2
Графік документообігу об'єктів НМА	У графіку документообігу щодо руху об'єктів НМА має бути вказаний взаємопов'язаний перелік операцій із створення, перевірки й обробки документів, які мають виконуватися структурними підрозділами і відповідними виконавцями. Він також має містити час виконання та строки виконання з метою скорочення витрат часу. Підприємству необхідно повністю автоматизувати документообіг НМА для підвищення рівня контролю за ними, ефективності їхнього використання, економії часу

Джерело: сформовано автором.

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

Таблиця 2.7

### Основні елементи облікової політики підприємства щодо управлінського обліку НМА

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Основні аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети підприємства	Виокремлюються головні завдання підприємства, в т. ч. щодо НМА, які загалом у перспективі мають забезпечити досягнення його стратегічної мети протягом визначеного періоду
Об'єкти НМА, які не зазначені у П(С)БО	Вибір об'єктів НМА, які є на підприємстві: перелік клієнтів, договори з клієнтами та пов'язані з ними відносини, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проекти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА на стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, в т. ч. прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; навчена і зібрана разом робоча сила; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет. Розробка рахунків для обліку НМА, не зазначених у П(С)БО

1	2
Оптимальна кількість показників для проведення аналізу НМА	Розробляється система аналітичних показників з встановленням необхідної їхньої кількості, які об'єктивно характеризуватимуть об'єкт аналізу. Вибір показників здійснюється відповідно до специфіки діяльності підприємства, наявних видів НМА, величини суб'єкта господарювання, його стратегічної мети тощо
Етапи проведення аналізу НМА	Встановлюються етапи проведення аналітичної роботи щодо НМА в певній послідовності операцій з поступовим поглибленням і узагальненням результатів аналізу до найоптимальнішої деталізації
Обліково-аналітичні показники НМА як складові динамічної системи	Введення обліково-аналітичних показників НМА як складових до єдиної динамічної системи (фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків і контроль), елементи якої пов'язані між собою та із зовнішнім середовищем
Допустимі межі аналітичних показників НМА	Встановлення допустимих меж аналітичних показників НМА, що обрало підприємство для підвищення результативності обліково-аналітичної роботи
Прогнозування руху грошових потоків на підприємстві від використання НМА	Встановлення можливих обсягів надходження і вибуття грошових потоків на підприємстві від здійснення господарських операцій із відповідними видами НМА
Показники поточного і оперативного планування	Розробка показників поточного й оперативного планування із врахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів для досягнення стратегічної мети підприємства
Періоди для здійснення оперативного, поточного планування і прогнозування	Як один з варіантів, оперативне планування може охоплювати період до кварталу, поточне планування – до року, а прогноз – від 1 до 3 років
Терміни передачі інформації про НМА менеджерам	Встановлення термінів своєчасного забезпечення менеджерів інформацією про НМА за визначені періоди для управління і вчасного прийняття коригуючих заходів
Система комунікації для передачі облікової інформації	Перелік заходів, що сприятимуть швидкісній передачі інформації серед користувачів (визначення термінів безперебійної передачі інформації, встановлення відповідальних осіб, впровадження заходів для швидкого зворотного зв'язку, підвищення швидкості інтернет-з'єднань, розробка системи електронного документообігу між працівниками, вживання заходів щодо уникнення затримки інформації тощо)
Внутрішні поточні документи	Розробка необхідної управлінської документації для ведення господарських операцій із НМА з відображенням їх в управлінському обліку
Внутрішня звітність	Розробка форм внутрішньої звітності для узагальнення показників управлінського обліку щодо НМА з термінами, встановленими внутрішніми користувачами. Інформація може подаватися у табличному та додатково у графічному вигляді для кращого її сприйняття

Джерело: сформовано автором.

Як зазначалось вище, облікова політика підприємства має розкривати основні положення ведення управлінського обліку. Водночас, якщо підприємство веде цей вид обліку, необхідно враховувати специфіку його діяльності, що впливає на елементи облікової політики щодо управлінського обліку і відповідно на ведення цього виду обліку, тобто методи, процедури, звітність, які можуть бути унікальними. Облікова політика у сфері управлінського обліку має охоплювати не тільки методи бухгалтерського обліку, а також аналізу, прогнозування, планування та контролю. Виокремлення зазначених вище елементів облікової політики управлінського обліку сприятиме покращенню ефективності управління НМА та якісно вплине на визначення вартості підприємства.

В частині розробки облікової політики податкових розрахунків необхідно враховувати організаційно-правову форму, вид і категорію суб'єкта господарювання, що впливає на особливості системи оподаткування, яка функціонуватиме на підприємстві, а також нормативно-правові документи щодо оподаткування згідно зі специфікою його діяльності. На основі вищевказаних умов розробляються засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків, а також складає внутрішні форми податкових документів (табл. 2.8).

*Таблиця 2.8*

**Основні елементи облікової політики НМА підприємства  
щодо ведення податкових розрахунків**

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Врахування організаційно-правової форми, виду та категорії підприємства	Вибір облікової політики щодо ведення податкових розрахунків залежно від форми власності (державна, колективна, приватна) підприємств та відповідних їхніх видів і категорій (малі, середні, великі)



1	2
Засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків	Основні положення, що забезпечують організацію і функціонування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків, з урахуванням усіх факторів і специфіки діяльності підприємства. Цей підрозділ спеціалізується на виконанні завдань, що забезпечують нарахування, сплату податків і складання податкової звітності, в т. ч. за операціями з НМА
Перелік і розробка внутрішніх форм податкових реєстрів	Підприємство розробляє внутрішні форми документів для здійснення податкових розрахунків з метою підвищення їхньої якості й уникнення помилок, а відповідно і сплати штрафів, пені тощо
Строк корисного використання НМА	У п. 138.3.4 ПКУ строки нарахування амортизації НМА визначаються за шести групами. До деяких із них вказані строки дії права користування. Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування НМА не встановлено, він визначається платником податку самостійно, але не може становити менше 2 та більше 10 років. У бухгалтерському (фінансовому) обліку не зазначені вищезгадані обмеження щодо термінів використання НМА, тому цей пункт потребує узгодження
Амортизація НМА	У п. 138.3.1 ПКУ зазначено, що при розрахунку амортизації застосовуються методи її нарахування, передбачені НП(С)БО, крім виробничого методу, що необхідно врахувати при виборі методу амортизації і що може в подальшому вплинути на виникнення податкових різниць
Різниця, які виникають при податкових розрахунках під час операцій із НМА	<p>Положення ПКУ подано у скороченому вигляді і наведено виключено в частині НМА.</p> <p>Згідно з п. 138.1 фінансовий результат до оподаткування збільшується:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на суму нарахованої амортизації НМА відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</li> <li>– на суму уцінки та втрат від зменшення корисності НМА, зарахованих до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</li> <li>– на суму залишкової вартості окремого об'єкта НМА, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;</li> <li>– на суму залишкової вартості окремого об'єкта невикористаних НМА, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;</li> <li>– на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних НМА, зарахованих до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.</li> </ul> <p>За п. 138.2 фінансовий результат до оподаткування зменшується:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на суму розрахованої амортизації НМА відповідно до</li> <li>– п. 138.3 цієї статті;</li> </ul>

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– на суму залишкової вартості окремого об'єкта НМА, визначеної з урахуванням положень цієї статті ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;</li> <li>– на суму дооцінки НМА у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</li> <li>– на суму вигід від відновлення корисності НМА у межах попередньо віднесених до витрат (втрат) від зменшення корисності НМА відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</li> </ul> <p>на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта неvirобничих НМА та витрат на їхній ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, в т. ч. віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта неvirобничих НМА, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу</p>

Джерело: сформовано автором.

За даними табл. 2.6 і 2.8 можна зробити висновок, що існують деякі розбіжності щодо визначення строку корисного використання і відповідно нарахування амортизації за П(С)БО 8 і ПКУ, що призводить до виникнення податкових різниць. Наприклад, у п. 138.3.4 ПКУ для 4 і 5 груп встановлені мінімальні строки дії права користування НМА. Якщо строки дії права користування НМА у право-встановлюючих документах будуть меншими від тих, що вказані в ПКУ, то виникають різниці при нарахуванні амортизації, а це збільшить фінансовий результат до оподаткування. У разі виникнення операцій із податковими різницями (див. табл. 2.8) необхідно заповнювати додаток РІ до рядка 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Призначення додатка РІ необхідне для розшифровки і визначення суми загальної величини різниць, на які збільшують або зменшують бухгалтерський фінансовий результат. Нормами податкового законодавства встановлено вимоги до платників податків, які підпадають під умови щодо складання додатка РІ. Цей додаток мають складати платники податків, коли їхній річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського (фінан-

сового) обліку за останній річний звітний (податковий) період, перевищує 20 млн грн. Необхідно також враховувати те, що існують випадки, коли цей додаток також необхідно скласти підприємствам з нижчим рівнем доходу. Підприємству необхідно врахувати ці умови при формуванні облікової політики щодо оподаткування. При розробці облікової політики щодо податкових розрахунків підприємство має враховувати, яким чином подібні операції з НМА відображатимуться у бухгалтерському (фінансовому) обліку. У вітчизняному законодавстві постійно виникають питання щодо узгодження норм ПКУ і бухгалтерського (фінансового) обліку для поєднання їхніх методологічних засад, що впливає на складові елементи облікової політики.

Таблиця 2.9

**Основні елементи облікової політики підприємства  
щодо контролю і захисту НМА**

Основні елементи облікової політики НМА	Характеристика елементів облікової політики НМА
1	2
Визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА	Наведення переліку відповідальних осіб, які контролюють використання і збереження НМА
Періодичність контролю руху НМА	Встановлення часових критеріїв проведення перевірок НМА
Інвентаризація НМА	Склад, порядок формування інвентаризаційної комісії, права і відповідальність її членів. Методика проведення інвентаризації НМА. Проводиться перевірка наявності відповідних правовстановлюючих документів, які встановлюють право власності підприємства на їхнє використання, а також перевірка відповідного робочого стану деяких НМА (компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин)
Контроль НМА за центрами відповідальності	Контроль за наявністю і використанням НМА може здійснюватися за центрами відповідальності підприємства. На прикладі промислового підприємства це можуть бути такі центри відповідальності: відділ управління, комерційна служба, відділ кадрів (персоналу), юридичний відділ, відділ технічної підготовки виробництва і контролю якості, виробничі цехи, складські господарства, магазин, допоміжні господарства

1	2
Порівняння показників фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності	Порівняння звітних показників (планових, фактичних) фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності
Заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання і управління ними	Перелік заходів щодо організації кіберзахисту підприємства з метою запобігання пошкодженню програмних продуктів, зломів серверів для доступу до баз даних, ураження вірусами з метою здійснення різних злочинів тощо. Розробка посадових інструкцій працівників, що займаються захистом об'єктів НМА. Визначення кола осіб, які мають доступ до облікової інформації. Впровадження серед працівників підписання договорів про конфіденційність з метою уникнення нерозголошення конфіденційної інформації

Джерело: сформовано автором.

Заходи щодо захисту об'єктів НМА необхідні для уникнення витоку інформації та запобігання збою діяльності підприємства, що можуть здійснювати конкуренти і злочинці. НМА – це особливий вид активів, які потребують інформаційного захисту у сучасному жорсткому конкурентному середовищі.

## Висновки до розділу 2

1. На основі вивчення класифікацій, розроблених ученими-економістами, з метою покращення обліково-аналітичного процесу і забезпечення потреб управління пропонується перелік класифікаційних ознак, які поділено для бухгалтерського, управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств. У наведеній класифікації систематизовано ознаки нематеріальних активів із поділом на види, які їх характеризують. Перелік класифікаційних ознак для потреб бухгалтерського обліку: термін використання; ступінь ідентифікації (можливість відчуження); шлях надходження (джерело виникнення); правова ознака; спосіб оцінки; наявність ліквідаційної вартості; ступінь морального зношення; можливість нарахування амортизації; шлях вибуття; наявність правовстановлюючого документа; відображення у балансі підприємства; характер володіння. Перелік класифікаційних ознак для потреб управлінського обліку й аналітичних потреб промислових підприємств: ступінь ліквідності; джерело фінансування; ступінь дохідності; унікальність; участь у господарській діяльності суб'єкта господарювання; участь у процесі виробництва. Ця класифікація дасть змогу сформулювати інший погляд на ідентифікацію, визнання, оцінку нематеріальних активів, встановити їхній життєвий цикл, здійснювати контроль, обрати оптимальну амортизаційну політику, визначити економічну вигоду від їхнього використання для підприємства тощо. Вона може використовуватися для побудови субрахунків другого і третього порядків.

2. Основними аспектами визнання нематеріального активу визначено такі: відповідність нематеріального активу його визначенню; можливість ідентифікації; контроль над активом; майбутні економічні вигоди; період використання більш як рік; достовірне визначення вартості; наявність підтверджуючих документів про право користування або право власності.

У результаті порівняння П(С)БО 8 з МСБО 38 з'ясовано, що міжнародний стандарт 38 щодо визнання і оцінки є детальнішим і стосується багатьох аспектів, які дають змогу провести оцінку нематеріальних активів, урахувавши всі необхідні критерії щодо їхнього визнання. Загалом детальна регламентація МСБО пояснюється також тим, що вони використовуються для багатьох країн і мають враховувати велику кількість різних критеріїв.

3. Оцінка – це елемент методу бухгалтерського обліку. Вона необхідна для вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінювання – це процес, необхідний для здійснення оцінки, який охоплює визначені етапи, підходи, методи та процедури. Регулювання експертної і бухгалтерської оцінки НМА стандартизовано на відповідних рівнях на основі міжнародних і національних нормативно-правових документів. Порівняння МСО 210 і НС № 4 дало змогу визначити відмінності в експертних методах оцінки, які розкриті щодо дохідного підходу. Зокрема, в МСО 210 наведені метод «зеленого поля» і метод дистриб'ютора, на відміну від НС № 4. У витратному підході застосовують аналогічні методи оцінки, але вони містять деякі розбіжності. Ринковий (порівняльний) підхід у МСО 210 додатково містить метод публічної компанії, що може застосовуватися до цінних паперів на основі прав умовної вартості. Загалом методів оцінки в МСО 210 є більше з огляду на ширше коло об'єктів НМА, які підлягають оцінюванню, порівняно з НС № 4. У МСБО 38 і П(С)БО 8 облікове оцінювання НМА здійснюється через шляхи їхнього надходження на підприємство. Наявні розбіжності між цими стандартами щодо оцінки нематеріальних активів, придбаних шляхом державного гранта, визнання і оцінки внутрішньо генерованих НМА, механізмів переоцінювання НМА, необхідно усунути, узгодивши їх між собою. Об'єкти оцінки НМА прямо пов'язані з методами оцінювання і потребують перегляду з метою уніфікації на всіх рівнях вітчизняного законодавства.

Переоцінка НМА за справедливою вартістю потребує встановлення абсолютно активного ринку для таких нематеріальних активів. До питання переоцінки НМА за справедливою вартістю необхідно підходити виважено й обережно. Слід встановити, чи існує абсолютно активний ринок аналогічних НМА. До НМА, що не мають активного ринку, можна віднести торгові марки, права на публікацію музичних творів або фільмів, патенти тощо. Отже, у багатьох випадках доцільно застосовувати для оцінювання НМА модель собівартості.

4. Облікова політика підприємства має формуватися за такими складовими: фінансовий облік, управлінський облік, ведення податкових розрахунків, контроль і захист. Виокремлені базові завдання облікової політики НМА дають змогу структурувати основні її елементи в частині НМА.

До основних елементів облікової політики щодо бухгалтерського (фінансового) обліку НМА належать такі: рахунки для обліку НМА, зазначені в робочому плані рахунків; оцінку НМА після первісного визнання; строк корисного використання НМА; метод нарахування амортизації НМА; визначення ліквідаційної вартості НМА; графік документообігу об'єктів НМА.

Основними елементами облікової політики підприємства щодо управлінського обліку НМА визначено такі: основні аспекти облікової політики управлінського обліку з урахуванням стратегічної мети суб'єкта господарювання; об'єкти НМА, які не зазначені у П(С)БО; оптимальна кількість показників для проведення аналізу НМА; етапи проведення аналізу НМА; обліково-аналітичні показники НМА як складові динамічної системи; допустимі межі аналітичних показників НМА; прогнозування руху грошових потоків від використання НМА; показники поточного й оперативного планування; періоди для здійснення оперативного, поточного планування і прогнозування; терміни передачі інформації про НМА менеджерам; система комуні-

кації для передачі облікової інформації; внутрішні поточні документи; внутрішня звітність.

До основних елементів облікової політики НМА підприємства щодо ведення податкових розрахунків зараховано такі: врахування організаційно-правової форми, виду та категорії суб'єкта господарювання; засади формування служби, що здійснює і контролює операції у сфері податкових розрахунків; перелік і розробка внутрішніх форм податкових документів; строк корисного використання НМА; амортизація НМА; різниці, які виникають при податкових розрахунках під час операцій із НМА.

Основними елементами облікової політики підприємства щодо контролю і захисту НМА мають бути: визначення відповідальних осіб за використання і збереження НМА; періодичність контролю руху НМА; інвентаризація НМА; контроль НМА за центрами відповідальності; порівняння показників зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності; заходи щодо захисту об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання й управління ними.

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



## **РОЗДІЛ 3.**

# **МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

### **3.1. Методологія обліку і звітності нематеріальних активів крізь призму методів бухгалтерського обліку**

Методологія обліку має відповідати сучасним вимогам економіки і бути основою, на якій базуватиметься облікова система держави й окремого підприємства. Однак на сьогодні у вітчизняній науці, не встановлено загальновизнаних теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку. На концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку впливає велика кількість факторів різного характеру. Як стверджує З.-М. Задорожний, негативно на цей процес впливають відсутність чіткої, послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, розбіжності між податковим і бухгалтерським законодавством, вітчизняними і міжнародними стандартами, розходження у поглядах науковців щодо майбутнього вітчизняного обліку, відсутність єдиної думки щодо визнання видів обліку, спірні питання методології й термінології, які представлені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та інші проблеми, які існують у нормативно-правових документах. Учений свого часу застерігав про виникнення ситуації, яка зумовлює ймовірність ліквідації наукової спеціальності «бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [46, с. 163]. І на сьогодні багато з цих питань залишаються невирішеними, що негативно впливає на розвиток бухгалтерської науки. За таких умов важко побудувати єдину методологію бухгалтерського обліку, яка відповідатиме сучасним вимогам.

Покращення функціонування вітчизняної системи бухгалтерського обліку залежить від розвитку його методології. На розвиток

методології бухгалтерського обліку впливають різні фактори, які постійно удосконалюються в умовах динамічних змін в економіці. З огляду на масштабні зміни на світовому рівні та у межах країни в економічній площині, пов'язані з історичними, політичними подіями, багато змін відповідно відбувається у сфері обліку, що потребує постійного вдосконалення його методології.

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

Процес наукового пізнання як підґрунтя будь-якого дослідження потребує вироблення концептуального підходу до нього на основі певної методології. Поняття методології є складним і в різних наукових джерелах розкривається по-різному. Деякі зарубіжні дослідники поняття методології та методів дослідження досі не розмежовують.

Методологія походить від термінів «*methodos*» (грец.), що означає – «метод», і «*logos*» (грец.) – «вчення». У сучасному тлумачному словнику української мови за редакцією В. Дубічинського вміщено такі визначення методології: як вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу; його філософська, теоретична основа; як сукупність методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [177, с. 399].

М. Пушкар розглядає поняття «методологія бухгалтерського обліку» як всеохоплююче знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку [154, с. 34].

Н. Малюга вважає, що методологія бухгалтерського обліку – це насамперед вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їхніх властивостей, що утворюють

предмет бухгалтерського обліку. Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії [89, с. 91].

Т. Гоголь пропонує трактування методології бухгалтерського обліку як дослідження системи бухгалтерського обліку за допомогою комплексу методів і засобів, установлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених і впорядкованих між собою в часі та просторі [18, с. 156].

У монографії М. Корягіна і П. Куцика зазначено, що методологічна складова дає змогу з'ясувати, яким саме чином будуть реалізовуватися функції бухгалтерського обліку та поставлені перед ним завдання. До складу методологічної складової входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що сукупно забезпечують пізнавальні процеси у системі бухгалтерського обліку [72, с. 16].

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

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

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

Адитивний підхід до побудови облікової методології характеризується сукупністю способів (прийомів). До набору елементів методу бухгалтерського обліку належать такі: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність.

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

Системний підхід передбачає розкриття змісту і структури методології бухгалтерського обліку на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовищ, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними. Системний підхід передбачає розкриття головних складових облікової системи (теоретичну, методологічну, практичну, організаційну) [72, с. 41]. Погоджуємося з думкою М. Корягіна і П. Куцика, що у сучасних складних умовах функціонування економіки, підвищення рівня ризикованості прийняття рішень, необхідності пришвидшення обробки і подання облікової інформації потрібна трансформація методології обліку на основі системного підходу.

На сьогодні день важливими є також дослідження, спрямовані на розробку методології бухгалтерського обліку сталого розвитку, яка забезпечить координацію екологічної, соціальної та економічної складових компанії. Цей вид обліку передбачає охоплення не лише внутрішніх (традиційних) об'єктів (господарські засоби і джерела їхнього утворення), а й зовнішніх (екологічні та соціальні наслідки). Розвивати такий напрям обліку неможливо без нематеріальної скла-

дової, тобто інтелектуальних ресурсів, через необхідність використання спеціальних знань.

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

П. Хомин зазначає, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» йдеться про основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – лише про принципи підготовки фінансової звітності. Вчений також вказує на неточності щодо послідовності викладення принципів у вищезгаданих законодавчо-нормативних документах [190].

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

Постає питання, чому Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні (тобто має ширше поле регулювання) містить меншу кількість принципів, ніж НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Вищезазначене свідчить, що базові нормативно-правові документи, які мають регулювати методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, містять нічим не обумовлені розбіжності в наборі принципів (табл. 3.1). На нашу думку, можливі такі варіанти викладення

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

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

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

На нашу думку, краще обрати перший варіант і уникнути дублювання однакової інформації.

*Таблиця 3.1*

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

Принципи бухгалтерського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
	Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах	Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів	Загальні характеристики
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Автономність	+	+	–
Безперервність	+	+	+
Періодичність	–	+	+
Історична (фактична) собівартість	–	+	–
Нарахування	+	+	+

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
Повне висвітлення	+	+	–
Послідовність	+	+	послідовність подання
Обачність	–	+	–
Превалювання сутності над формою	+	+	–
Єдиний грошовий вимірник	+	+	–
Інші принципи, визначені міжнародними стандартами або НП(С)БО, або НП(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються	+	–	–
Достовірність подання та відповідність МСФЗ	–	–	+
Суттєвість та агрегування	–	–	+
Згортання	–	–	+
Порівняльна інформація	–	–	+
* <i>Раціональність</i>	–	–	–
* <i>Документальне підтвердження</i>	–	–	–
* <i>Комунікація</i>	–	–	–
* <i>Зниження ентропії (невпорядкованості)</i>	–	–	–

Довідка: \*рекомендовані автором принципи

Джерело: сформовано на основі нормативно-правових документів.

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

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

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

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

Вищезазначене вказує на наявність розбіжностей щодо кількості рекомендованих принципів (вітчизняна практика – 10 та 1 – інші принципи, міжнародна практика – 8), хоча МСБО застосовуються для ширшого кола користувачів. Наявні також відмінності у сутності трактування рекомендованих принципів.

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

На нашу думку, поряд із вищезгаданими принципами при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності слід ураховувати такі принципи, як раціональність, документальне підтвердження, комунікація, зниження ентропії (невпорядкованості).

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

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



Я. Соколов щодо цього наголошував, що достовірність реєстрації фактів господарської діяльності не гарантує їхньої правильної інтерпретації, яка залежить від принципу комунікації, що передбачає передачу даних від одного користувача (особи) іншому [171, с. 41]. На сьогоднішні дотримання принципу комунікації (взаємодії) визначено основною метою ведення бухгалтерського обліку, що розкрита в ст. 3 розділу 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». В цьому законодавчому акті зазначено, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Отже, система бухгалтерського обліку ґрунтується на передачі, обміні, одержанні якісної та правдивої інформації про здійснення господарських операцій, що на початковому етапі фіксується у первинних документах, а на завершальному розкривається у фінансовій звітності. Надання необхідної інформації широкому колу користувачів різних рівнів здійснюється за допомогою паперового й електронного документообігу. З показниками фінансової звітності суб'єкта господарювання може ознайомитись не тільки особа, яка працює в компанії, а також широке коло користувачів, що мають доступ до мережі Інтернет (вебсторінки організації). Це може вплинути на діяльність компанії у вигляді зворотної комунікації.

Принцип зниження ентропії (невпорядкованості) також необхідний для виконання головної мети Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». В процесі розвитку економіки висуваються нові запити (вимоги) користувачів до облікової системи, а відповідно і до інформації, яка нею продукується. Система управління має забезпечуватися достовірною інформацією, яку подає система обліку. Формування і подання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації можливе шляхом впорядкування інформації обліку через удосконалення його методології.

Нові методики обліку дадуть змогу використовувати інформацію в повному обсязі, а недостатність інформаційних ресурсів потрібно усувати шляхом застосування нових наукових знань. Питання важливості усунення ентропії у системі управління висвітлювали такі науковці, як М. Чумаченко та М. Пушкар [155, с. 137].

В табл. 3.2 можна простежити зв'язок і взаємозалежність таких основних складових методології бухгалтерського обліку: процедур, принципів і елементів методу бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.2

**Поєднання складових методології бухгалтерського обліку**

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

Довідка: *\*курсивом позначені рекомендовані принципи*

Джерело: згруповано автором на основі праць [69; 72; 117; 154; 190].

Рекомендовані вище принципи сприятимуть підвищенню якості формування інформації. Вони загалом є об'єктивною основою, що впливає на всі елементи методу для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

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

Загалом методологія бухгалтерського обліку складається з різних елементів, але необхідно висвітлити методи, за допомогою яких відбувається пізнання предмета цієї науки. Методологія бухгалтерського обліку охоплює загальнонаукові та спеціальні методи, які сукупно дають змогу вивчати і розвивати бухгалтерську науку. Методологія бухгалтерського обліку має насамперед спрямовуватися на застосування в своєму арсеналі широкого спектра методів, а не тільки тих, що традиційно належать до методу бухгалтерського обліку. Застосовувати обрані методи пізнання необхідно залежно від масштабу, етапів і глибини дослідження.

Метод (грец. «methodos» – «шлях дослідження, вчення») – це спосіб пізнання явищ природи та життя; підхід до вивчення суспільного життя і його відображення; прийом або система прийомів, що застосовується в певній галузі діяльності (науки, виробництва тощо) [177, с. 399].

Я. Соколов стверджує, що метод бухгалтерського обліку багато науковців намагалися і намагаються тлумачити, як набір певних інструментів, кожен з яких розглядається як ізольований елемент. Метод – це те, що дає змогу кожній науці пізнавати її предмет [171, с. 128].

Погоджуємось із думкою вченого, що бачення методу бухгалтерського обліку як набору інструментів, кожен з яких розглядається ізольовано від іншого, є неправильним. Такий підхід не дає можливості вивчати на теоретичному рівні й обліковувати на практиці повною мірою всіх фактів господарської діяльності підприємства, а також вирішувати завдання, що виникають у процесі функціонування суб'єкта господарювання. Всі елементи методу бухгалтерсь-

кого обліку взаємопов'язані між собою, взаємозалежні та впливають один на одного, кожен із них обґрунтовується іншим. Це також вказує на важливість застосування системного підходу до розкриття методології бухгалтерського обліку на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовищ, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними.

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

- емпіричного рівня дослідження (спостереження, порівняння, вимірювання, експеримент);

- теоретичного рівня дослідження (ідеалізація, формалізація, аналогія, аксіоматичний, гіпотетичний, системний аналіз, групування, узагальнення);

- що використовуються як на емпіричному, так і на теоретичному рівнях дослідження (індукція і дедукція, аналіз і синтез, абстрагування, історичний, логічний, моделювання).

На нашу думку, особливу роль серед методів, які дають змогу вивчати предмет бухгалтерського обліку, відіграє моделювання, використанню якого на сьогодні сприяє розвиток комп'ютерних технологій. На думку Д. Пільменштейна, моделювання слід вважати дев'ятим елементом методу бухгалтерського обліку [89, с. 93].

Я. Соколов також зазначає, що моделювання – це метод бухгалтерського обліку, який дає можливість вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через спеціально створені образи і описи-символи [171].

Моделювання у бухгалтерському обліку дає змогу представити у вигляді моделі як звичайний рахунок, на якому обліковуються ТМЦ, так і ідеальну систему обліку з множинними елементами і

внутрішніми взаємозв'язками між ними, із зв'язками системи із зовнішнім середовищем, урахуваючи багаторівневий, ієрархічний і організаційний аспекти. Отже, моделювання дає можливість мати справу не лише з обліковими об'єктами, а з їхніми замінниками (символами, образами, схемами, формулами, скороченнями слів тощо). Так, у процесі моделювання досліджуваний об'єкт замінюється моделлю.

Модель – це уявно зображена чи матеріально реалізована система, яка, відображаючи чи відтворюючи об'єкт дослідження, здатна заміщати його так, що вивчення моделі дає нову інформацію про цей об'єкт. Отже, модель заміщає об'єкт, вона певною мірою є його аналогом за властивостями, структурою, зв'язками чи функціями.

Метод моделювання дає змогу будувати бухгалтерські моделі для представлення і використання елементів методу бухгалтерського обліку в поточному обліку, навчальному і науковому процесах, а також з метою виконання планів і встановлення облікових прогнозів. Під час документування є можливість за допомогою необхідних реквізитів змоделювати господарську операцію. Інвентаризаційний опис є моделлю, в якій зафіксовано склад господарських засобів і джерел їхнього формування за необхідним групуванням бухгалтерських об'єктів обліку на певну дату. За допомогою моделювання методів оцінювання здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику. Моделювання методів калькулювання за різними видами калькуляцій дає змогу формувати собівартість продукції, робіт, послуг. Моделі рахунків вказують на наявність і рух ресурсів суб'єкта господарювання за різним ступенем деталізації (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки). Подвійний запис дає можливість змоделювати (розкрити) господарські факти, явища, події, які відбуваються в господарській діяльності. Загалом моделювання кореспонденцій необхідне для найбільш повного відображення господарських операцій. Балансове узагальнення як модель дає змогу встановити

рівність між активом і пасивом балансу. За допомогою змодельованих форм звітності можна оцінити фінансовий стан і результати діяльності підприємства, простежити рух грошових потоків, структуру власного капіталу тощо. Отже, кожен елемент методу бухгалтерського обліку взаємопов'язаний із моделюванням і може бути відображений у вигляді відповідної моделі.

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

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

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

Вдосконаленню документування обліку НМА присвячені праці таких учених, як І. Бігдан, С. Шульга, Т. Польова, Л. Бражна, Н. Бразілій, І. Криштопа, Ю. Писаренко, І. Жураковська, О. Сизоненко, М. Плекан, В. Шелест. Дослідження проводилися також у таких напрямках: документального забезпечення вартісної оцінки об'єктів селекції та інших об'єктів інтелектуальної власності; удосконалення форм первинних документів і реєстрів для ідентифікації торговельних марок, не відображених у бухгалтерському обліку; розробки форм первинних документів з обліку витрат на створення НМА та доходів від їхнього використання у науково-дослідних госпо-

дарствах; розробки методики документування та відображення в обліку витрат на створення і використання торговельної марки; документального оформлення гудвілу при придбанні та корпоративізації шляхом розробки документів (калькуляції гудвілу, аналітичної відомості з обліку гудвілу, облікової картки гудвілу) (дод. А).

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

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [142].

Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) затверджена наказом Державного комітету статистики України № 469 від 10.08.2004 р. Визначено такі основні форми первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності:

- Форма № ІВ-1 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні» (додається);
- Форма № ІВ-2 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії)

інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав» (додається);

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

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

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

– Форма № ІВ-6 «Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності» (додається) [59].

На основі вищеподаного переліку форм первинних облікових документів доходимо висновку, що названі документи розроблені тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Для обліку НМА, які не належать до прав інтелектуальної власності, зокрема права користування природними ресурсами, майном, іншими нематеріальними активами, первинні документи не розроблено. Однак в обліковій практиці Типові форми № 732 для цих видів НМА також можуть використовуватися. Слід зазначити, що в Методичних рекомендаціях № 1327, для ведення первинного обліку НМА пропонуються тільки форми, що застосовуються для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а саме Типові форми № 732, і не йдеться про використання інших нормативних документів. Існують також рекомендації щодо використання для первинного документування НМА, що не належать до інтелектуальної власності, Типових форм первинного обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. [143].

На сьогодні також розроблені Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджені наказом МФУ № 818 від 13.09.2016 р., в яких зазначено, що вони можуть використовуватися незалежно від їхньої організаційно-правової форми та форми власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [144].



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

Суб'єкт господарювання може самостійно розробляти форми документів, які мають мати обов'язкові реквізити, визначені у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом МФУ № 88 від 24.05.1995 р. При розробці таких первинних документів необхідно враховувати галузеві особливості суб'єкта господарювання.

Отже, для ведення первинного обліку НМА існує багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, оскільки первинні форми частково зібрані в декількох вищезазначених законодавчо-нормативних документах. Форми документів, затверджені наказом № 352 від 29.12.1995 р. є застарілими. На нашу думку, основні засоби і НМА, хоча належать до необоротних активів, мають певні принципові відмінності, які мають бути враховані при розробці первинних форм для НМА.

Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА, є доволі складною і потребує термінового вирішення. Існують також невирішені питання щодо структури форм первинних документів, про що зазначено у багатьох наукових працях. На сьогодні гостро постало питання щодо розробки нових методичних рекомендацій для документального забезпечення первинного обліку нематеріальних активів з узагальненням і удосконаленням існуючих форм первинних документів для обліку НМА, а також з урахуванням останніх змін чинного законодавства. Нині є необхідність у розробці первинної документації, яка відобразатиме операції з формуванням НМА, які створюватимуть внутрішній гудвіл.

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

Питаннями удосконалення методики проведення інвентаризації займалися такі науковці, як Л. Бражна і Т. Банасько, порядку інвентаризації торговельних марок – Ю. Рудченко та методики інвентаризації об'єктів прав інтелектуальної власності (ОПВ) – С. Легенчук [82]. Методологію удосконалення порядку здійснення інвентаризаційних процедур щодо НМА описав В. Диба [35].

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

Для якісного проведення інвентаризації НМА необхідно розмежовувати різновиди цих активів. НМА є специфічними активами й інвентаризація об'єктів НМА не може здійснюватися, наприклад, шляхом вимірювання і зважування, а має свої особливості. Вона передбачає необхідність перевірки наявності підтверджуючих документів на право володіння нематеріальними активами, правильності їхнього відображення в обліку, виявлення НМА, що не відповідають критеріям визнання.

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

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву НМА, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість і вартість об'єкта чи групи об'єктів НМА [145].

У теоретико-практичній площині бухгалтерського обліку обговорюються проблемні питання щодо визнання, оцінки, капіталізації, виявлених нестач нематеріальних активів. Щодо цих питань не вироблено однозначного підходу через існування різних видів НМА і недосконалість нормативно-правового забезпечення, що впливає на порядок і якість інвентаризації цих активів. У Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань не розкрито порядок інвентаризації гудвілу. В науковій літературі також суперечливим є питання щодо визначення об'єкта: це власне об'єкт НМА чи документ, що підтверджує право володіння ним. На нашу думку, через різні характеристики і визначення сутності нематеріальних активів у деяких випадках достатньо проведення документальної перевірки прав на володіння об'єктом НМА (наприклад, права на користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, права на користування земельною ділянкою, права на оренду приміщень, права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг) тощо). В інших випадках, наприклад, при перевірці програмного забезпечення (прав на комп'ютерні програми та на програми для ЕОМ), окрім наявності документів на право володіння об'єктом НМА, також необхідно перевірити якість роботи програми. У разі виявлення порушень у функціональності роботи програмного забезпечення або його неробочого стану необхідно вжити заходи щодо відновлення його роботи у нормальному режимі, а якщо це неможливо, то визнати нестачу НМА. У разі відсутності підтверджуючих документів, тобто прав на користування природними ресурсами, майном, прав на об'єкти інтелектуальної власності, об'єкт також не може в подальшому обліковуватися на балансі як НМА. Отже, крім

документальної перевірки прав на володіння нематеріальними активами, щодо деяких НМА необхідно застосовувати перевірку для встановлення їхньої функціональності.

Загалом у нормативних документах не виокремлено чіткого порядку інвентаризації НМА, що викликає певні складності під час перевірки на практиці. Проблемним питанням є відображення в обліку лишків або нестач НМА. У додатку до Методичних рекомендацій № 1327 розкрито порядок обліку лише лишків НМА. Порядок обліку нестач за результатами інвентаризації в цьому документі не розкритий. На нашу думку, для обліку нестач НМА необхідно відкрити додатковий субрахунок 973 «Нестачі необоротних активів» і відображати втрати необоротних активів. Слід зазначити, що введення субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів» одночасно з реєстрацією результатів інвентаризації активізує застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність (більш детально питання обліку нестач НМА розкрито в п. 3.2 монографії).

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

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

Питання оцінки НМА вивчали такі вчені, як В. Сатовський, І. Бігдан, А. В. М. Д. Равшавдех, Н. Бразілій, Т. Банасько, І. Лепетан,

О. Сизоненко, О. Вакун, М. Плекан та ін. Проводилися також дослідження за такими напрямками: запровадження експертних методів оцінки майна у разі здійснення переоцінки нематеріальних активів (І. Криштопа); оцінка інтелектуального капіталу (Ю. Писаренко); формування комплексного методичного підходу до визначення вартості КБ як НМА, а також оцінювання КБ банків за нефінансовими показниками (Ю. Колчар); система оцінки гудвілу, що передбачає створення двоетапної моделі (Ю. Судин); адаптація методики переоцінки нематеріальних активів для ІТ-підприємств, для яких існує та не існує активний ринок (Х. Скоп) (дод. А).

Вивчення питань оцінки і переоцінки НМА у бухгалтерському обліку здійснено на основі таких документів: МСФЗ «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 38 «Нематеріальні активи», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

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

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

Калькулювання є спірним елементом методу бухгалтерського обліку, який як окремий елемент визначають не всі вчені. Поняття «калькулювання» в наукових і нормативних джерелах здебільшого пов'язується з активами, які мають матеріальний характер, а також з

роботами і послугами. Питання калькулювання собівартості матеріальної продукції, робіт і послуг досліджували такі науковці, як Я. Соколов, В. Палій та ін. [171].

Калькулювання собівартості НМА не достатньо вивчено і щодо цього є певні нез'ясовані моменти. С. Легенчук досліджував питання калькулювання й оцінки вартості об'єктів права інтелектуальної власності під час їхнього створення з урахуванням виникнення синергетичних ефектів [82].

До нормативно-правових документів, що містять рекомендації з формування собівартості створення НМА, можна зарахувати П(С)БО 8 і Методичні рекомендації № 1327. На сьогодні не розроблено методичних рекомендацій із формування собівартості НМА, які детально розкриватимуть порядок визначення собівартості НМА за калькуляційними статтями. При формуванні собівартості НМА слід керуватися насамперед національними стандартами бухгалтерського обліку і частково Методичними рекомендаціями № 1327.

Відповідно до п. 17 П(С)БО 8 первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством (установою), включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо) [127].

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

Для кожного виду НМА необхідно встановити характерні особливості визначення статей калькуляції собівартості створених

НМА і відповідно склад витрат, що входять у калькуляційні статті. Порядок калькулювання собівартості створених НМА з урахуванням усіх особливостей необхідно розкрити в наказі про облікову політику підприємства. Калькуляційні статті для створення НМА наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

### Калькуляційні статті для створення НМА

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

\*Всі витрати мають бути безпосередньо пов'язані зі створенням НМА.  
Джерело: сформовано автором.

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

*Рахунки* як елемент методу бухгалтерського обліку є невід'ємною частиною й інформаційним джерелом системи бухгалтерського

обліку. Вони забезпечують групування однорідних за економічним змістом об'єктів бухгалтерського обліку для їхнього відображення в обліку та фінансовій звітності.

Науковці проводили дослідження за такими основними напрямками: удосконалення рахунків і субрахунків обліку НМА (Т. Банасько, С. Легенчук, Ю. Писаренко, І. Старко, В. Шелест); удосконалення рахунків для обліку ліцензованої продукції (Л. Бражна); аналітичний облік гудвілу в частині відкриття субрахунків із розмежуванням внутрішнього та зовнішнього гудвілу (Ю. Судин); позабалансовий облік нематеріальних активів і активів, залежних від НМА (О. Сизоненко); відображення в позабалансовому обліку вартості реальних матеріальних носіїв об'єктів права інтелектуальної власності (С. Легенчук) (дод. А).

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

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

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



Таблиця 3.4

### Відображення груп НМА і гудвілу на рахунках синтетичного і аналітичного обліку

Групи НМА	№ субрахунка	Назва аналітичного рахунка	№ аналітичного рахунка
1	2	3	4
фінансовий облік		фінансовий і управлінський облік	
Права користування природними ресурсами	121	право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища	121.1
		право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	121.2
Права користування майном	122	право користування земельною ділянкою	122.1
		право користування будівлею	122.2
		право на оренду приміщень	122.3
Права на комерційні позначення	123	право на торговельні марки (знаки для товарів і послуг)	123.1
		право на комерційні (фірмові) найменування	123.2
Права на об'єкти промислової власності	124	право на винаходи, корисні моделі	124.1
		право на промислові зразки	124.2
		право на сорти рослин, породи тварин	124.3
		право на компонування (топографії) інтегральних мікросхем	124.4
		право на комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції	124.5
Авторське право та суміжні з ним права	125	право на літературні, художні, музичні твори	125.1
		право на компіляції даних (бази даних)	125.2
		право на виконання, фонограми, відеограми	125.3
		право на передачі (програми) організацій мовлення	125.4
Програмне забезпечення	126	<i>право на комп'ютерні програми</i>	<i>126.1</i>
		<i>право на програми для ЕОМ</i>	<i>126.2</i>
Інші нематеріальні активи	127	право на здійснення діяльності	127.1
		право на використання економічних та інших привілеїв	127.2
Гудвіл при придбанні	191		
Внутрішній гудвіл	192	<i>власно створена торгова марка</i>	<i>192.1</i>
		<i>ділові зв'язки</i>	<i>192.2</i>
		<i>інтелектуальні активи</i>	<i>192.3</i>
Гудвіл при приватизації (корпорації)	193		

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

Погоджуємося з авторами, які в своїх працях піднімають питання важливості обліку внутрішнього гудвілу. Це пояснюється тим, що гудвіл за своєю суттю виникає не тільки під час продажу або об'єднання підприємств, але й існує у вигляді не облікованих НМА під час всієї поточної діяльності компанії. Внутрішній гудвіл має відображатися у фінансовому й управлінському обліку підприємства.

До нього можна віднести власно створену торгову марку, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал тощо, які можуть обліковуватись на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл», як правильно зазначають З.-М. Задорожний та Ю. Судин [49, с. 93].

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

Виокремлено об'єкти НМА, що можуть також належати до внутрішнього гудвілу, а саме: списки клієнтів, позадоговірні відносини з клієнтами; контракти на рекламу, будівництво, управління, постачання; договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; договори франшизи; договірні або позадоговірні права на формули, проєкти, рецепти; заголовки та назви видань; НМА в стадії розробки; права на трансляцію; інформаційні ресурси, у т. ч. прогнози, розрахункові оцінки, технічні дані; раціоналізаторські пропозиції; підготовлені працівники за відповідним напрямом; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; технічні бібліотеки та сховища газет; персональний гудвіл тощо.

Зазначені вище об'єкти НМА потребують введення відповідних аналітичних рахунків, які в сукупності будуть визначати вартість внутрішнього гудвілу. Це залишається проблематичним питанням, яке повинно вивчатися паралельно з розробкою відповідної нормативно-законодавчої бази, а також тісно пов'язано з усіма елементами методу бухгалтерського обліку, в яких теж необхідно внести корективи.

*Подвійний запис* – це відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності суб'єкта господарювання: у дебеті одного та кредиті іншого рахунка на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтер-

ської інформації, тобто контролювати правильність і законність використання господарських засобів і джерел їхнього формування.

Подвійний запис забезпечує цілісність системи обліку, взаємозв'язок і кругообіг в ній господарських засобів і джерел їхнього формування, що закодовані у системі рахунків. Подвійний запис на рахунках тісно пов'язаний з грошовим оцінюванням, у сукупності вони дають змогу реєструвати факти господарської діяльності суб'єкта господарювання. Подвійний запис найменше зазнає критики науковців щодо визнання його елементом методу бухгалтерського обліку, але, на питання, коли виник подвійний запис протягом багатьох століть не можуть дати однозначної відповіді вчені всього світу.

У монографії «Основи теорії бухгалтерського обліку» Я. Соколов згадує, що багато науковців вважають подвійний запис одним із найбільш важливих світових відкриттів. Вчений зазначає, що виникнення подвійного запису – це революція в мисленні ділових людей [171, с. 266]. Погоджуємося з В. Палієм у тому, що подвійний запис займає центральне місце серед усіх елементів методу бухгалтерського обліку, навколо якого формуються всі інші елементи [117].

Науковцями були проведені такі дослідження з обліку НМА шляхом удосконалення подвійного запису, а саме: методика обліку НМА у процесі передачі їх у тимчасове використання підприємствами-правовласниками та отримання підприємствами-користувачами (Н. Бразілій); методика обліку створення інтелектуальної власності та методика обліку ліцензійних угод з розподілом на групи (І. Жураковська); методика обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на етапі їх розробки (дослідно-конструкторських робіт) (І. Криштопа); облік прав на використання (надання у використання) НМА (С. В. Шульга); облікового забезпечення операцій комерційного використання торговельних марок (Ю. Рудченко); удосконалення способу обліку торговельних марок і вебсайтів (В. Шелест); удосконалення методики обліку витрат на етапі дослідження щодо створення підприємством НМА власними силами

(Х. Скоп); порядок відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку (Ю. Судин) (дод. А).

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

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

Як зазначалося вище, складність відображення НМА в обліку полягає в тому, що не всі об'єкти, які мають нематеріальну природу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а отже, не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку). Мова, перш за все, йде про розробку методики обліку внутрішнього гудвілу, що може охоплювати низку об'єктів. Така ситуація повною мірою не розкриває наявність всієї нематеріальної складової активів, якою володіє підприємство і відповідно не сприяє зростанню його вартості. Також потребують уваги операції, пов'язані з рухом НМА, щодо удосконалення методики їхнього відображення подвійним записом, а саме: облік нестач НМА; облік договорів франчайзингу на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи»; обліку НМА, термін використання яких менше року тощо.

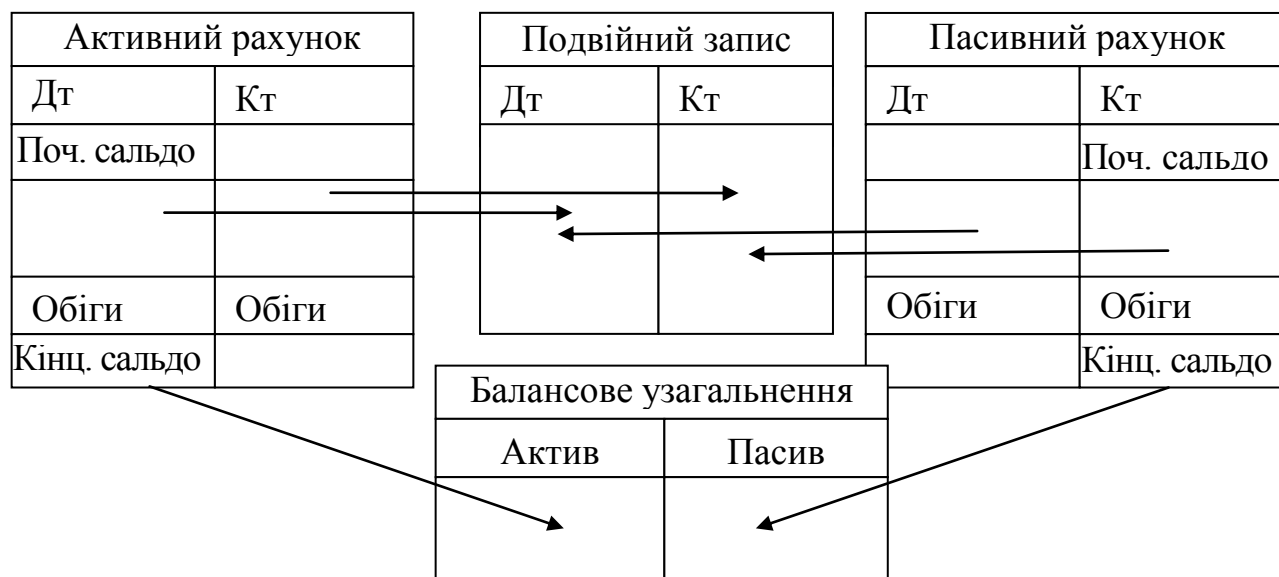
*Балансове узагальнення.* У працях науковців відрізняються назви такого елемента методу, як баланс (балансове узагальнення). Також є різні погляди, щодо розумінням сутності цього елемента методу. Одні науковці вважають, що баланс не потрібно розглядати як окремий

елемент методу, тому що він є однією із складових фінансової звітності. В монографії М. Корягіна і П. Куцика зазначено, що в деяких країнах цей елемент методу взагалі не виокремлюється (Португалія, Китай, Франція, Норвегія, Італія, Іспанія) [72, с. 233–234].

На нашу думку, необхідно погодитися з вченими, які виокремлюють балансове узагальнення як елемент методу, під яким потрібно розуміти не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку і узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису.

Розвитком теорії балансу займалися такі видатні вчені, як Г. Нікліш [259], А. Рудановський [161], Ф. Шмідт [266.], Е. Шмаленбах [265] та ін.

На рис. 3.1 наведено взаємозв'язок між трьома елементами бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис і балансове узагальнення), які взаємодоповнюють один одного і загалом дають змогу оцінювати стан і рух об'єктів обліку, узагальнюючи їх у цілісну систему.



**Рис. 3.1. Взаємозв'язок рахунків, подвійного запису і балансового узагальнення як елементів методу бухгалтерського обліку**

Джерело. узагальнено автором.

З огляду на вищевикладене вважаємо, що балансове узагальнення є важливим і окремим елементом методу бухгалтерського обліку.

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

Одним із суперечливих і складних питань є відображення гудвілу під час балансового узагальнення. Відповідно до національних стандартів гудвіл не вважається НМА, хоча в Податковому кодексі інтерпретується як нематеріальний актив – ці розбіжності потребують усунення. За вітчизняним законодавством, НМА і гудвіл регулюються різними стандартами, відповідно П(С)БО 8 і П(С)БО 19. Гудвіл має нематеріальну природу, тому згаданий під час розкриття балансового узагальнення, яке має на меті показати реальну картину фінансово-майнового стану підприємства. Вітчизняні підприємства уникають відображення інформації про гудвіл у фінансовій звітності. Відповідно до вітчизняних і міжнародних стандартів обліку і звітності в балансі підприємства відображається тільки гудвіл, що виникає, під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів. На сьогодні, як вже зазначалось вище, багато науковців наголошують на визнанні внутрішнього гудвілу, який виникає під час поточної діяльності підприємства і теж потребує відображення в обліку та підпадає під балансове узагальнення. На нашу думку, це правильний підхід, що потребує подальшого розвитку і затвердження на законодавчому рівні. На сьогодні питання розкриття цих двох видів гудвілу у балансі все ще є складним через наявність різних видів складових, що утворюють ці види гудвілу, а ця обставина ускладнює вибір підходу до їхнього оцінювання. Такі елементи методу бухгалтерського обліку, як оцінка і балансове узагальнення, тісно пов'язані між собою через те, що

достовірність показників балансу розкривається через об'єктивність оцінки. Відповідно до П(С)БО 19 гудвіл визначається як різниця між вартістю підприємства та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Відповідно до нормативних документів під час операцій з придбання підприємства гудвіл відображається на рахунку 19 «Гудвіл» в активі балансу.

Згідно з п. 13 чинного П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» негативний гудвіл не визнається, тобто не відображається в обліку, а така сума списується на доходи. Серед науковців пропонується підхід щодо відображення гудвілу при придбанні з уведенням до пасиву балансу окремої позиції в підрозділі «Додатковий вкладений капітал», а для відображення негативного гудвілу необхідність застосування статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» [160, с. 94]. На сьогодні деякі науковці все ще наголошують на важливості відображення негативного гудвілу і на поверненні його в систему обліку і звітності [254, с. 14]. На думку авторів, цей підхід дасть змогу забезпечити рівновагу між активом і пасивом балансу.

В системі бухгалтерського обліку гудвіл у процесі придбання може відображатися таким чином:

1. Капіталізація гудвілу без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення.
2. Капіталізація гудвілу з амортизацією.
3. Одноразове списання гудвілу на витрати поточного періоду.
4. Одноразове списання гудвілу за рахунок зменшення капіталу власників [181, с. 196].

В чинних нормативних документах обрано перший підхід. Так, зокрема, в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» зазначено, що зархований на баланс гудвіл оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Отже, гудвіл підлягає переоцінці на дату річного балансу.

Згідно із п. 7 П(С)БО 28 незалежно від наявності ознак про зменшення корисності активів підприємство на дату річного балансу визначає суму очікуваного відшкодування гудвілу, а також нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і не використовуваних на дату річного балансу нематеріальних активів [54].

Отже, залежно від обрання підходу до обліку і відображення гудвілу в балансі, будуть висвітлені різні показники, що вплине на величину валюти балансу.

На сьогодні є також багато різних думок щодо капіталізації внутрішнього гудвілу. Одні науковці вважають правильним капіталізувати витрати, пов'язані з формуванням внутрішнього гудвілу, а інші – списувати їх на витрати звітного періоду. Обрання одного або іншого підходу вплине на оцінку реальної вартості компанії. На думку В. Диби, доцільно до складових внутрішнього гудвілу для порядку відображення його в бухгалтерському обліку застосовувати підхід, який передбачає капіталізацію гудвілу без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення [35, с. 299].

Ми поділяємо думку науковців, які вважають, що необхідно капіталізувати внутрішній гудвіл з відображенням його в балансі. Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що також пов'язано зі складністю його ідентифікації й оцінки, а також встановленням достовірності визнання отримання економічних вигід від його використання. На нашу думку, ведення поточного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дасть змогу скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю до мінімуму. Ця проблема назріла і має бути вирішена на нормативно-законодавчому рівні.

Питання внутрішнього і зовнішнього гудвілу більш детально розкрито в п. 3.3 Розд. 3 і п. 4.1 і 4.3 Розд. 4.

*Звітність* є джерелом узагальнених даних про фінансово-економічне становище суб'єкта господарювання і впорядкованою системою взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.



Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку визнають не всі науковці. Наприклад, на думку В. Палія, звітність не можна вважати елементом методу бухгалтерського обліку. Вчений аргументує це тим, що якщо метою бухгалтерського обліку вважати складання звітності, то метод має складатися з тих елементів, які дають змогу генерувати інформацію, необхідну для досягнення поставленої мети – складання звітності. Сама звітність цьому зарадити не може [117, с. 17].

На нашу думку, звітність необхідно відносити до елемента методу бухгалтерського обліку, тому що вона є узагальнюючим і завершальним етапом фіксації облікових показників господарської діяльності суб'єкта господарювання за відповідний період і замикає коло елементів методу бухгалтерського обліку. Звітність також виступає початковим і підтверджуючим документом для ведення наступного облікового періоду. Важливою контрольною функцією системи облікових показників є взаємоузгодження даних фінансової звітності шляхом порівняння її показників у різних формах звітності. Для взаємоузгодження показників фінансової звітності розроблено Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ № 476 від 11.04.2013 р.

Формування показників звітності відбувається на основі інформації, яка надходить із системи бухгалтерського обліку, а саме:

1. Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» складається на основі сальдо балансових рахунків;
2. Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» складається на основі окремих бухгалтерських записів у кореспонденції з рахунком 79 та із обігу по інших рахунках;
3. Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим і непрямим методами)» складається на основі обігу по рахунках, аналітичних даних, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

4. Форма № 4 «Звіт про власний капітал» складається на основі сальдо відповідних рахунків, обігу по рахунках, окремих бухгалтерських записів, показників форм звітності № 1, 2.

5. Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» складається на основі сальдо рахунків, обігу по рахунках, окремих бухгалтерських записів, форм звітності № 1, 2, 3.

Отже, за допомогою звітності відбувається зведення облікової інформації і перевірка бухгалтерських показників.

Науковці у своїх дослідженнях вивчали такі питання формування показників звітності: порядок відображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій та статистичній звітності (І. Жураковська); методики розкриття інформації у фінансовій звітності (у частині інвестицій у НМА) (С. Шульга); обґрунтування додаткових елементів фінансової звітності; представлення НМА у корпоративній звітності і розробки управлінського звіту; удосконалення Розділу I «Нематеріальні активи» Приміток до фінансової звітності (М. Плекан); порядок розкриття інформації про ринкову вартість торговельної марки у звітності (Ю. Рудченко); розкриття інформації про клієнтську базу у фінансовій звітності (Ю. Колчар); удосконалення управлінських звітів для оперативного обліку і контролю НМА (І. Старко) (дод. А).

Мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [43]. Згідно з нормами фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені

Наказом МФУ № 433 від 28.03.2013 р. Показники річної фінансової звітності мають підтверджуватися проведенням обов'язкової інвентаризації.

На сьогодні одним із спірних питань є відображення операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності.

Операції з реалізації НМА відображаються на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а витрати щодо реалізації НМА списуються на рахунок 943 «Собівартість реалізації виробничих запасів», що зазначено в Методичних рекомендаціях № 1327. Відповідно ці рахунки розкриваються в Розділі 1, ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рядки 2120, 2180 відповідно) як інша операційна діяльність. Одночасно у рядку 3205 Розділу 2 «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» відображають надходження грошових коштів від продажу НМА утримуваних для продажу та групи вибуття. З вищевикладеного виходить, що реалізація НМА в ф. № 2 відображається як інша операційна діяльність, а в ф. № 3 – як інвестиційна діяльність. Ця розбіжність потребує усунення, тому що реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльності.

Відповідно до НП(С)БО 1, операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [43].

З визначення операційної діяльності видно, що визначаючи вид діяльності, його можна відносити конкретно до якогось одного виду (операційної, інвестиційної або фінансової). З вищевикладеного визначення інвестиційної діяльності видно, що реалізація необоротних активів, у т. ч. реалізація НМА належить до інвестиційної діяльності. На нашу думку, це визначення потребує уточнення тому, що супе-

речить порядку реалізації необоротних активів, у т. ч. реалізації НМА, під час якої таку операцію відносять до іншої операційної діяльності. Якщо НМА підлягають реалізації і переходять на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», вони вже належать до групи оборотних активів, а відповідно їх рух необхідно відображати як іншу операційну діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА потрібно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У процесі заповнення Звіту про рух грошових коштів за прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

Також на сьогодні актуальним є питання відображення внутрішнього гудвілу у фінансовій звітності, зокрема у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Для узгодження відображення гудвілу у Плані рахунків і звітності потрібно внести зміни в назву Розділу 1 «Нематеріальні активи» форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» і викласти його у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл». Ця зміна не суперечитиме вимогам П(С)БО. Такий підхід також вимагає внесення змін до 1 Розділу Приміток до річної фінансової звітності у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

Облікова методологія потребує удосконалення у зв'язку з появою нових об'єктів обліку, частими змінами нормативно-законодавчої бази і новими запитами практики. На сьогодні відбувається розвиток сфери інтелектуального капіталу, вивчається його здатність приносити прибуток і впливати на вартість компанії. Розвиток інтелектуального капіталу компанії необхідно здійснювати шляхом навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, інвестування в програми різних тренінгів, реалізацію навчальних проектів для працівників, у т. ч. в онлайн режимі тощо. Нами рекомендовано у Звіті про управління, який є інформаційним доповненням до фінансової звітності в пункті

«корпоративне управління» наводити інформацію, спрямовану на розвиток інтелектуального капіталу (активів). Тому нині актуальними є питання капіталізації витрат на розвиток інтелектуального капіталу, тобто людських активів. Відповідно джерелом формування такої інформації буде система бухгалтерського обліку, методологія якої не адаптована для відображення подібних об'єктів. Детально інформацію про нематеріальні ресурси підприємства, яку потрібно розкривати в Звіті про управління, наведено в п. 3.2 Розд. 3.

### **3.2. Методологічні проблеми фінансового обліку нематеріальних активів та шляхи їхнього вирішення**

Нині наявна низка проблемних моментів, пов'язаних з відображенням в фінансовому обліку і звітності НМА, які потребують розробки і уточнень, а саме: нерозкриття інформації про НМА у рамках державного статистичного спостереження; удосконалення обліку програмного забезпечення і внутрішнього гудвілу; неузгодженість відображення гудвілу у Плані рахунків і фінансовій звітності; недостатня розробка питань щодо відображення НМА в управлінському обліку і звітності; нерозкриття в обліку нестач НМА; спірні питання інформаційного наповнення Звіту про управління і віднесення його до фінансової або управлінської звітності тощо.

У світовому масштабі переважна більшість економістів вказує на важливості використання НМА, акцентуючи увагу на тому, що їх використання суттєво впливає на отримання економічних вигід компанією, її вартість і розвиток економіки загалом.

А. Delios і Р. Veamish (2001) окреслюють перспективи впливу НМА на міжнародну експансію та її успіх і зазначають, що різні компанії, які здійснюють географічну диверсифікацію бізнесу, повинні адаптувати наявні переваги нематеріальних активів, щоб бути конкурентоспроможними в нових ринкових умовах.

У своїх дослідженнях Т. Stewart (1997), стверджує, що бухгалтери не можуть виміряти інтелектуальний капітал компанії. І цей прихований скарб сьогодні – це те, що дійсно має значення в суспільстві. Знання замінило землю, працю і капітал як внесок наукомістких компаній. Відтак для усвідомлення впливу НМА на розвиток економіки повинні відбутися зміни, перш за все, і на державному рівні.

Одним з проблемних питань є невідображення НМА в рамках державного статистичного спостереження. У Методологічних положеннях про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств, затверджених наказом Держкомстату № 417 від 31.12.2014 р. (далі Методологічні положення № 417), до переліку узагальнювальних показників щодо необоротних активів належать: незавершені капітальні інвестиції; основні засоби та НМА (залишкова вартість, первісна вартість, знос); довгострокові біологічні активи (залишкова вартість); довгострокові фінансові інвестиції; інші необоротні активи. В цих Методологічних положеннях НМА не виокремлено в окрему групу, а об'єднано з показником «Основні засоби», що знижує їхнє значення порівняно з іншими необоротними активами і унеможлиблює проведення всебічного аналізу НМА для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку. На нашу думку, це є недоліком, що потребує негайного усунення.

Постає питання, що можна дізнатися про вітчизняний розвиток брендів і порівняти їх із світовими, якщо на державному рівні НМА навіть не виокремлюють в окрему групу?

Необхідно погодитися з Д. Горовим, який зазначив, що «на жаль, за даними статистичної звітності в Україні не ведеться облік саме структури НМА (на відміну від структури основних або оборотних активів) на макрорівні. Приблизну оцінку можна одержати лише за структурою інноваційних витрат в економіці (програмне забезпечення – 81%; наукові дослідження зовнішні – 15%; інше – 4%; авторські права та ліцензії – 0)» [25].

На сьогодні програмне забезпечення, у т. ч. комп'ютерні програми, є однією із основних складових НМА в діяльності суб'єктів господарювання, оскільки вони займають значну питому вагу в структурі цих активів. У процесі постановки програмного забезпечення на баланс підприємства необхідно враховувати низку ознак, які забезпечать використання цього активу в рамках чинного законодавства.

По-перше, потрібно врахувати наявність і відповідність підтверджуючих документів про право користування або власності на програмне забезпечення.

По-друге, потрібно визначати ступінь ідентифікації. Відповідно до п. 12 МСБО 38 актив є ідентифікованим, якщо він може бути відокремлений (відчужений) або віддалений від суб'єкта господарювання, його можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням.

По-третє, потрібно встановити ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням програмного забезпечення, та достовірність визначення його вартості, що зазначається п. 6 П(С)БО 8. В п. 17 МСБО 38 прописується, як саме необхідно розуміти «майбутні економічні вигоди». Отримання майбутніх економічних вигід від НМА має прогностичний характер, а корисність від використання НМА можна встановити в процесі постачання, виробництва, реалізації продукції, у здійсненні управлінської діяльності.

По-четверте, у процесі встановлення на баланс НМА необхідно визначити, до якої групи може бути віднесено програмне забезпечення, наприклад операційна система для комп'ютера, без якої він не може працювати, буде включена до вартості комп'ютера і обліковуватись разом з ним згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». На відміну від цього, бухгалтерські та програми для управління підприємством будуть входити до групи НМА, бо вони не є невід'ємною частиною комп'ютера і він може працювати без них.

Тому є потреба у виокремленні субрахунка для обліку комп'ютерних програм. У Плані рахунків по рахунку 12 «Нематеріальні активи» відсутній субрахунок 126, який може бути використаний для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин). Відповідно в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість цього виду НМА в Розділі 1 «Нематеріальні активи», код рядка 060, необхідно окремо розшифрувати інформацію щодо цього субрахунка. Отже, в Примітках до річної фінансової звітності буде окремо відображена інформація щодо програмного забезпечення: залишок на початок року; надійшло за рік; переоцінка (дооцінка +, уцінка -); вибуло за рік; нараховано амортизації за рік; втрати від зменшення корисності за рік; інші зміни за рік; залишок на кінець року. Таке виокремлення покращить оперування обліково-аналітичною інформацією про програмне забезпечення суб'єкта господарювання, а саме: відстежувати їхню вартість; встановлювати терміни щодо оновлення програм; не допускати можливості використання програм держав агресорів; уникати використання не ліцензованих програмних продуктів. Загалом це сприятиме підвищенню рівня контролю над цим видом НМА.

Наступним проблемним питанням є відображення в обліку лишків або нестач НМА. У Додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 розкрито порядок обліку лише лишків НМА за результатами інвентаризації. Порядок обліку нестач НМА в П(С)БО 8 і Методичних рекомендаціях № 1327 не розкрито.

У деякій спеціальній літературі рекомендується нестачу НМА відображати аналогічно до операцій по ліквідації необоротних активів. Тому в діяльності суб'єктів господарювання в процесі формування облікової кореспонденції керуються п. 30 додатка до Методичних рекомендацій № 1327, де відображається операція з ліквідації НМА з використанням субрахунка 976 «Списання необоротних ак-



тивів». На нашу думку, для обліку нестач НМА необхідно відкрити додатковий субрахунок 973 для відображення втрат необоротних активів і назвати його «Нестачі необоротних активів». Цей субрахунок буде подібним до субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», але на відміну від нього, застосовуватися для обліку операцій з необоротними активами.

Списання нестачі НМА з балансу підприємства буде відображено такими кореспонденціями:

- сума накопиченої амортизації по нестачі об'єктів НМА Дт 133 Кт 12;
- списана залишкова вартість по нестачі об'єктів НМА Дт 973 Кт 12.

Відповідно потребує внесення уточнень до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 та внесення додаткових кореспонденцій пунктами 14.4 і 14.5 до Розділу 3. «Облік нематеріальних активів за результатами інвентаризацій» Додатку до Методичних рекомендацій № 1327.

Необхідно зазначити, що в Методичних рекомендаціях № 1327 буде не коректним нестачу НМА відображати кореспонденцією Дт 947 Кт 12. Аргументацією цього твердження є те, що на рахунку 94 треба відображати нестачі оборотних активів, а для виявлених нестач необоротних активів має використовуватися рахунок 97, який призначений для обліку витрат інвестиційної діяльності.

На сьогодні однією з нових форм звітності для вітчизняних компаній є Звіт про управління, який вже давно увійшов у практику зарубіжних компаній. Цей звіт містить фінансову та нефінансову інформацію, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та відображає основні ризики і невизначеності його діяльності. Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. Він має на меті доповнити річну фінансову звітність необхідною інформацією і є своєрідною «візитівкою» підприємства.

Віднесення звіту про управління до фінансової звітності не буде правильним. Підтвердженням того, що цей звіт не варто відносити до фінансової звітності є таке:

1. Відповідно до ст. 1, Розділу 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» фінансова звітність – це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. На відміну від звіту про управління, який містить не тільки фінансові, а також нефінансові показники.

2. Згідно з нормами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в Розділі 2. Склад та елементи фінансової звітності, зазначено, що фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан) (далі – баланс), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (далі – звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Отже, в цей перелік не увійшов Звіт про управління.

3. В п. 2 Постанови КМУ «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р. визначено, що звіт про управління подається разом із річною фінансовою звітністю, але про подання цього звіту до Державної фіскальної служби і Державного комітету статистики не зазначено (крім окремих випадків). Відповідно до п. 2 Порядку № 419 Звіт про управління разом із іншими звітами необхідно оприлюднити на власній вебсторінці або абл. нти підприємства.

4. Стандартизовану форму звіту про управління не розкрито, тобто він складається за наведеними рекомендаціями у довільній формі. На відміну від фінансової звітності, яка є чітко регламентованою.

Отже, з огляду на вищезазначені аргументи можна стверджувати, що Звіт про управління не належить до складу фінансової звітності.

Щодо питання про віднесення звіту про управління до управлінської звітності, необхідно зазначити, що він деталізовано не

розкриває всю управлінську інформацію через те, що така відкритість може зашкодити діяльності підприємства і може бути негативно використана конкурентами. Також, як уже зазначалося, цей звіт підлягає оприлюдненню, а управлінська звітність є конфіденційною, тому його не можна віднести до такої звітності. Отже, на нашу думку, Звіт про управління необхідно вважати інформаційним доповненням до фінансової звітності.

Інформацію, яку підприємствам й організаціям рекомендовано розкривати у звіті про управління, наведено в наказі МФУ «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» № 982 від 7.12.2018 р. (далі Методичні рекомендації № 982). В п. 2 Розділу 2 цих рекомендацій наведено 10 напрямів, відповідно до яких рекомендується систематизувати звітну інформацію. Звернемо особливу увагу на п. 7. «дослідження та інновації» і п. 10 «корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію)». Відповідно до п. 3 Розділу 2 цих методичних рекомендацій наведений перелік напрямів та показників, що підприємство може розкривати у звіті, не є вичерпним, тобто суб'єкт господарювання також може розкривати іншу інформацію, яка, на його думку, є важливою.

На наш погляд, у зв'язку з тим, що на сьогодні НМА займають ключові позиції в розвитку світової економіки є необхідність в представленні їхньої складової у цьому звіті. Отже, в п. 7. «дослідження та інновації» нами рекомендовано розкрити інформацію про НМА і наявності про гудвіл, що міститься в Примітках до річної фінансової звітності в динаміці за 5–10 років у розрізі груп НМА. Наведення цієї інформації не зашкодить діяльності підприємства через те, що Примітки до річної фінансової звітності є звітністю, яка оприлюднюється. Можливо загалом навести порівняння часток матеріальних і нематеріальних активів у питомій вазі протягом визначе-

ного періоду та встановити виявленні тенденції. Період дослідження може бути встановлений підприємством, але найбільш чітко можна простежити результати діяльності підприємства, якщо досліджувати дані з моменту виникнення компанії.

На сьогодні редакція п. 7 Розділу 3 Методичних рекомендацій № 982 дає змогу підприємствам наводити загальну інформацію про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, а також загальний обсяг витрат на такі заходи. Необхідно зазначити, що у попередніх пропозиціях Методичної ради з питань бухгалтерського обліку порушувалось питання про розкриття інформації про те, від яких винаходів, чи в розрізі окремих їх видів, які доходи має отримувати підприємство. На нашу думку, відображення таких показників у цьому звіті буде порушати комерційну таємницю підприємства і його власники й адміністрація не дозволять оприлюднювати таку інформацію.

На нашу думку, інформація за цим напрямом має наводитися не в розрізі окремих видів, а загалом по підприємству, без конкретизації.

В п. 10. Розділу 3 за напрямом «корпоративне управління» рекомендується наводити інформацію за низкою позицій. Звернемо увагу на пп. 8 «перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління» і пп. 9 «політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо)», які вказують на важливість розвитку інтелектуального капіталу компанії.

Розвиток інтелектуального капіталу (активів) компанії необхідно здійснювати шляхом навчання адміністративного та управлінського персоналу, підвищення їхньої професійної кваліфікації, що має відповідати сучасним потребам економіки й діяльності компанії у частині виробництва, яке модернізується та оновлюється. Інвесту-

ючи в навчання та розвиток всіх працівників підприємства, зменшуються ризики щодо псування нового обладнання і технологій через підвищення професійної їхньої експлуатації.

Інвестування в програми різних тренінгів як в Україні, так і за кордоном, дасть змогу навчити адміністративний, управлінський персонал і працівників робочих спеціальностей якісному менеджменту і відповідно необхідному рівню виконання робіт.

Розкриття інформації щодо загальної кількості адміністративних, управлінських працівників, що працюють на підприємстві, мають повну вищу освіту, базову вищу, працівників з науковими ступенями і вченими званнями дасть змогу оцінювати рівень їхньої фахової підготовки і сприятиме її підвищенню.

Висвітлення напрямів співпраці з ЗВО, які проводять підготовку профільних фахівців, а саме: проведення підготовки та підвищення кваліфікації працівників; стажування викладачами ЗВО на базі підприємств; підготовка студентів за необхідними спеціальностями; стажування студентів на підприємствах; працевлаштування випускників.

Визначення пріоритетних напрямів роботи з персоналом, які можуть розкриватися через захист інвестицій у людський капітал, реалізацію навчальних проектів з метою забезпечення компанії кваліфікованим персоналом, продовження формування управлінського кадрового резерву, впровадження низки онлайн програм для навчання працівників, впровадження абл. нт з оцінювання персоналу тощо.

Вся інформація, що міститься у Звіті про управління може бути ще додатково наведена у вигляді ілюстрацій, графіків, діаграм тощо. Цей вид звітності повинен бути доступний для розуміння різного рівня користувачів. Він має розкривати загальне враження про компанію і її стратегію, загалом зміцнювати її бренд. Кожна компанія має розробити свою форму звіту, враховуючи особливості діяльності, яка буде сприяти залученню клієнтів та інвесторів.

### **3.3. Організаційно-методичні аспекти обліку торговельної марки і гудвілу**

Класифікація нематеріальних активів у розрізі однорідних груп викладена в П(С)БО 8. Класифікація, що наведена в П(С)БО 8 дає змогу віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою і привласнити номер облікового рахунка. Торговельні марки відносять до групи – права на комерційні позначення. Ця група охоплює права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті [127]. Необхідно зазначити, що відповідно до п. 138.3.4. ПКУ цей вид нематеріальних активів віднесено до 3 групи – права на комерційні позначення з ідентичними складовими [126].

З юридичної точки зору правове регулювання власності на торговельну марку проводиться на основі ряду нормативно-правових документів. Паризька конвенція про охорону промислової власності розкриває порядок охорони товарного знака і знака обслуговування відповідно до міжнародного законодавства. Світова практика пішла шляхом розмежування: товарні знаки відрізняють товари, а знаки обслуговування – послуги.

В законодавстві України поєднано об'єкти інтелектуальної власності і передбачається правова охорона торговельної марки (знака для товарів та послуг). У Цивільному кодексі України щодо знака для товарів і послуг вживається термін «торговельна марка». Відповідно до ст. 492 Цивільного кодексу встановлюється право інтелектуальної власності на торговельну марку. Торговельною маркою може бути будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів [191].

Відповідно до Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» № 3689-12 від 15.12.1993 р., термін «знак» – це позначення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняються від товарів і послуг інших осіб. Право власності на знак в Україні засвідчується свідоцтвом на знак для товарів і послуг та є офіційним охоронним документом, який видається від імені держави – Державною службою інтелектуальної власності України.

Вимоги до заявки для одержання свідоцтва встановлені статтею 7 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» та виданими на його основі Правилами складання, подання та розгляду заявки на видачу свідоцтва на знак для товарів і послуг, затвердженими наказом Державного патентного відомства України № 72 від 20.08.1997 р. Обсяг правової охорони, який надається, визначається зображенням знака та переліком товарів і послуг, внесеними до Державного реєстру свідоцтв України на знаки для товарів і послуг та засвідчується свідоцтвом з наведеними в ньому копією внесеного до Реєстру зображення знака та переліком товарів і послуг. Право власності на знаки для товарів і послуг має строковий характер: воно є чинним протягом 10 років з дати, наступної за датою подання заявки й продовжується за клопотанням власника свідоцтва щоразу на 10 років, за умови сплати збору в порядку, встановленому п. 2 ст. 18 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг».

У закордонній практиці широко використовується термін «бренд». В п. 119 МСБО 38 у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких також відносять назви брендів [100].

Бренд «*brand*» ( абл.), що означає – «товарний знак». У словнику іншомовних слів вміщено такі визначення бренду: як комплекс інформації про компанію, продукт чи послугу; як концептуально впізнаваний товар, образ, набір послуг [169].

У цих нормативно-правових документах терміни: «товарний знак», «знак обслуговування», «торговельна марка», «знак для товарів і послуг», а також «бренд» розкривають розуміння про один і той самий об'єкт і тому можуть вживатися як тотожні. Але одночасно потрібно враховувати те, що поняття «бренд» ширше і торговельна марка є складним елементом бренду. Бренд – це розкручена торговельна марка, яка може підтримувати іміджевий образ товару чи послуги серед споживачів значного сегмента ринку тривалий період.

Необхідно звернути увагу і переглянути вживання термінів «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг» у таких документах, як:

- Цивільний кодекс України;
- Податковий кодекс України;
- Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;
- П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

На нашу думку, у вищезазначених документах необхідно вживати один термін, наприклад «торговельна марка».

Необхідно зазначити, що на сьогодні торговельна марка (бренд) – це візитна картка у світі бізнесу. Міжнародна консалтингова група (Interbrand, 2018) щорічно оприлюднює рейтинг найдорожчих світових брендів. Оцінювання брендів відбувається через врахування низки вимог, зокрема таких: широке географічне охоплення; публічність і пізнаваність; операційний прибуток бренду; здатність бренду створювати стійкий попит і прибуток у майбутньому тощо. До глобальних брендів, які увійшли в десятку 2018 р. належать бренди, наведені в абл.. 3.5.



Таблиця 3.5

**Рейтинг кращих світових брендів 2018 р. (10 верхніх позицій)**

Рейтинг	Бренд	Країна	Сектор	Зміна в вартості бренду (2018/2017)	Вартість бренду (\$ абл)
1	Apple	США	Technology (технології)	+16%	214,480
2	Google	США	Technology (технології)	+10%	155,506
3	Amazon	США	Retail (інтернет-сервіс)	+56%	100,764
4	Microsoft	США	Technology (технології)	+16%	92,715
5	Coca-Cola	США	Beverages (безалкогольні напої)	-5%	66,341
6	Samsung	Южная Корея	Technology (технології)	+6%	59,890
7	Toyota	Японія	Automotive (автомобільний)	+6%	53,404
8	Mercedes-Benz	Германия	Automotive (автомобільний)	+2%	48,601
9	Facebook	США	Technology (технології)	-6%	45,168
10	McDonald's	США	Restaurants (ресторанний бізнес)	+5%	43,417

Джерело: згруповано за даними Best global brands. Interbrand. (2018). [238].

З табл. 3.5 видно, що на сьогоднішній день нематеріальна складова відіграє велику роль у вартості компанії і створює значний розрив між балансовою вартістю та її ринковою вартістю.

З табл. 3.5 та повної версії рейтингу видно, що найбільша частина кращих світових брендів припадає на компанії США (51 зі 100 позицій). Відомий факт, що економіка США є найбільшою у світі, а також займає шосте місце серед 190 країн світу щодо створення найбільш сприятливих умов для ведення бізнесу. У процесі підготовки рейтингу враховується багато факторів, але один з них – це оцінювання споживачів. У своїй діяльності американські компанії розробляють чіткі стратегії, націлені на кінцевого споживача. В

табл. 3.5 та джерелі [55, 57] не представлені країни, які розвиваються або належать до сировинного сектору, у т. ч. Україна та інші країни СНД.

Крім того, одним з найважливіших факторів рейтингу є пізнаваність бренду за кордоном. Україна за рівнем організації міжнародної торгівлі в 2019 р. зайняла 74, що краще порівняно з 109 місцем у 2015 р., що сприяє покращенню поширення інформації про бренд.

Всесвітній банк оприлюднив своє чергове дослідження «Ведення бізнесу в 2019 році», в якому відображено рейтинг 190 країн світу щодо показників створення сприятливих умов для бізнесу. Рейтинг охоплює 10 основних індикаторів регулювання підприємницької діяльності. Наведено місця, які зайняла Україна в цьому рейтингу: реєстрація підприємства – 61; одержання дозволу на будівництво – 20; підключення до систем електропостачання – 128; реєстрація власності – 61; кредитування – 37; захист інвесторів – 45; оподаткування – 65; міжнародна торгівля – 74; забезпечення виконання контрактів – 63; ліквідація підприємств – 146 [57]. У першу десятку входять країни, які мають найбільш сприятливі умови для ведення бізнесу, а саме: Нова Зеландія; Сінгапур; САР, Гонконг, Китай; Данія; Республіка Корея; США; Грузія; Великобританія; Норвегія; Швеція. В 2019 р. Україна зайняла 64 місце, що краще порівняно з 83 місцем у 2016 р. і 96 місцем у 2015 р. [55; 56; 57].

Нині важко говорити про розкритку бренду, в складних політичних і економічних умовах підприємці думають «як вижити?», а не про просування бренду на світові ринки і одержання кращих позицій серед найдорожчих світових брендів, де наша країна взагалі відсутня.

Досвід розвинених західних країн вказує на те, що на сучасному ринку відбувається конкурентна боротьба серед брендів за їхнє місце у свідомості покупців. Відбувається боротьба рекламних образів брендів, які викликають необхідну емоцію в покупця [179, с. 93]. Безперечно, що товари без марок поступаються своїми позиціями на ринку різних товарних категорій.

У процесі створення бренду компанія значну увагу повинна приділяти якості товару, рекламі, експорту та іншим чинникам. Якість має зберігатися протягом всього життя бренду. Покупець під час купівлі товару надіється, що отримає ту саму якість, як і раніше, тому часом відбувається автоматична покупка, зумовлена брендом, яка формується на підсвідомому асоціативному рівні. Дуже часто бренд дає змогу швидко зробити свій вибір покупцю.

Підхід до розробки торговельної марки повинен бути зважений, вона має бути простою і не перевантаженою деталями. Яскравим прикладом є логотип Apple, який легко запам'ятовується і упізнається, а також може бути зображений і нанесений на різні предмети та матеріали.

Вітчизняні підприємства повинні детально вивчати і впроваджувати різноманітні маркетингові новації, що сприятимуть розкриттю торговельної марки і розвитку компанії.

Необхідно зазначити, що відображення торгових марок у системі обліку на сьогодні має ряд нез'ясованих питань. Одним з проблемних питань є формування первісної вартості торговельної марки при її створенні, а також порядок і дата встановлення торговельної марки як об'єкта обліку у складі нематеріальних активів на балансі підприємства. На сьогодні наявні розбіжності у підходах щодо цих питань, тому виникає потреба у встановленні порядку обліку торговельної марки відповідно до чинного законодавства.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [127]. Згідно з п. 17 П(С)БО 8 первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством / установою, охоплює прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати,

безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). Але паралельно з цим у п. 9 П(С)БО 8 зазначено, що не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на підвищення ділової репутації підприємства / установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [127].

Постає питання, які саме витрати входять до вартості торговельної марки для визнання її як нематеріального активу, а які необхідно відображати у складі витрат відповідного звітного періоду. В П(С)БО 8 немає однозначного, чітко прописаного положення щодо цього питання, що викликає різні погляди, науковців, яким чином необхідно розуміти і трактувати пункти П(С)БО 8. У п. 10 П(С)БО 8 зазначено, що придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства / установи за первісною вартістю, а в п. 9 П(С)БО 8 витрати на створення торгових марок (товарних знаків) відображати у складі витрат відповідного звітного періоду. Постає питання чому? Якщо підприємство має намір створити і зареєструвати торговельну марку і поставити її на баланс, то яким чином воно має це зробити керуючись п. 9 П(С)БО 8. Всі методичні підходи, що розкриті в пп. 9, 10, 11, продубльовано в пп. 2.3, 2.4, 2.11 Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

У наукових працях наявні різні тлумачення, але найбільш поширеним є виокремлення трьох методичних підходів щодо відображення торговельних марок під час створення в обліку:

- 1) капіталізація витрат на створення торговельної марки;
- 2) списання витрат на створення торговельної марки у витрати звітного періоду;
- 3) витрати на дизайн торговельної марки списують на витрати звітного періоду, а витрати на реєстрацію об'єкта права капіталізують.

Абзац шостий п. 9 П(С)БО 8 необхідно доопрацювати і внести уточнення, які стосуються витрат на створення саме тих торговельних марок, на які підприємство не планує встановлювати право власності.

У п. 64 МСБО 38 «Нематеріальні активи» вказується, що видатки на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу загалом. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи [100]. Цей пункт теж треба розуміти як такий, що стосується тих внутрішньо генерованих брендів, на які підприємство не планує встановлювати право власності.

Отже, в процесі формування первісної вартості торговельної марки витрати пов'язані з її створенням необхідно відобразити на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». На підставі виконання п. 17 П(С)БО 8 первісна вартість торговельної марки буде охоплювати такі витрати:

- вартість послуг дизайнера за розробку знака для товарів і послуг;
- збір за подання заявки та проведення експертизи, яку проводить Державне підприємство «Український інститут інтелектуальної власності»;
- державне мито за видачу свідоцтва;
- збір за публікацію про видачу свідоцтва в установленому порядку публікуються в офіційному бюлетені «Промислова власність»;
- вартість послуг представників у справах інтелектуальної власності (патентних повірених), зареєстрованих відповідно до закону.

Вищезазначені витрати накопичені на субрахунку 154 переносяться на субрахунок 123 «Права на комерційні позначення». Необхідно зазначити, що лише після одержання свідоцтво на знаки для

товарів та послуг з'являється можливість визначити суму всіх витрат, понесених на створення торговельної марки й установити її балансову вартість. До одержання свідоцтва знак для товарів та послуг буде обліковуватися як капітальна інвестиція, тобто, відносити до нематеріальних активів і відображати на субрахунку 123 торговельну марку будуть лише після одержання свідоцтва на знаки для товарів та послуг.

Реєстрація торговельної марки (знака для товарів і послуг) і одержання свідоцтва України дає його власнику майнові права інтелектуальної власності на цей об'єкт, що засвідчено ст. 495 Цивільного кодексу України. Також відповідно до ст. 16 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» встановлено права власника свідоцтва, а саме:

- право на використання знака;
- право забороняти іншим особам використовувати знак або позначення, яке можна сплутати із знаком без його згоди;
- передавати будь-якій особі право власності на знак повністю або відносно частини зазначених у свідоцтві товарів і послуг, на підставі договору;
- право дати будь-якій особі дозвіл (видати ліцензію) на використання знака на підставі ліцензійного договору;
- право проставляти поряд із знаком попереджувальне маркування, яке вказує на те, що цей знак зареєстровано в Україні [127].

Права, що випливають із свідоцтва, діють від дати подання заявки, що дає відповідь на ряд питань. Встановлення дати подання заявки є підставою того, що інший суб'єкт, який подав заявку пізніше, не має права зареєструвати подібний знак. Тобто використання знака на товари і послуги можливе на підставі поданої заявки на реєстрацію знака на товари і послуги до одержання свідоцтва. Підприємство може використовувати знак з розміщенням попереджувального маркування «ТМ», що є підтвердженням знаходження знака на реєстрації. На практиці права, засвідчені свідоцтвом,

можливо одержати через 12 місяців після подання заявки на реєстрацію. Видача свідоцтва здійснюється Установою у місячний строк після державної реєстрації знака.

Право власності на знаки для товарів та послуг підлягає амортизації. Відповідно до пп. 38.3.1. ПКУ розрахунок амортизації нематеріальних активів здійснюється відповідно до НП(С)БО або МСФЗ з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 п. 14.1 статті 14 розділу I ПКУ, пп. 138.3.2-138.3.4 цього пункту. За таким розрахунком застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені НП(С)БО, крім «виробничого» методу. Строк нарахування амортизації торговельної марки встановлюється відповідно до правовстановлювального документа.

Необхідно уточнити, що дата нарахування амортизації на торговельну марку, буде встановлюватися від дати одержання свідоцтва про реєстрацію. Заявка на реєстрацію торгової марки не є підставою для нарахування амортизації, тому що знак може бути не зареєстрований і права не будуть засвідчені свідоцтвом.

Спірним також є питання: чи підлягають амортизації права на знаки для товарів і послуг? Деякі економісти вважають, що амортизація не повинна нараховуватися на об'єкти права, вартість яких з часом не зменшується, а також ті, що будуть приносити підприємству прибуток протягом усього періоду функціонування підприємства. До нематеріальних активів з невизначеним строком використання можна віднести: права на знаки для товарів і послуг, комерційні (фірмові) найменування, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції тощо. У П(С)БО 8 також зазначено, що нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації, а перелік таких активів має бути встановлено підприємством. На нашу думку, підприємству на свій розсуд необхідно індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта нематеріального активу, у т. ч. на торговельну марку

(знаки для товарів і послуг), на який недоцільно нараховувати амортизацію.

Згідно із ст. 24 Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» будь-яка особа має право зареєструвати знак в іноземних державах. Ця процедура передбачена Мадридською угодою про міжнародну реєстрацію знаків та/або Протоколом до Мадридської угоди. Відповідно до Мадридської угоди торгова марка може бути зареєстрована і охоронятися в 97 країнах світу (тільки в тих державах, які є учасниками Мадридської угоди і/або Мадридського протоколу). Міжнародна реєстрація торгової марки за Мадридською системою значною мірою спрощує управління реєстрацією: в особи, яка зареєстрована, є можливість вносити подальші зміни або продовжити реєстрацію за допомогою встановлених процедур.

Гудвіл є складовою бренду і впливає на його рейтинг. Проблемним питанням обліку НМА є неузгодженість у відображенні гудвілу в Плані рахунків і звітності, що потребує необхідності внесення змін до Розділу 1 Приміток до річної фінансової звітності. Потребує зміни назва форми № 5 1 Розділу «Нематеріальні активи» у зв'язку з тим, що в цьому розділі розкривається інформація про НМА, що згідно з Планом рахунків обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», та гудвілу, який обліковується на іншому рахунку 19 «Гудвіл». Також зазначимо, що відповідно методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про НМА і гудвілу та розкриття інформації про них у фінансовій звітності окремо регулюється різними стандартами, а саме: П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», що підтверджує необхідність уточнення назви Розділу 1 у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл».

Також потребують уточнення деякі питання щодо відображення гудвілу в обліку та звітності.

Щодо поняття «гудвіл», то його поява датується ще 1571 роком. А найперший судовий прецедент, пов'язаний з 7 визначенням та



оцінкою гудвілу виник в Англії у 1620 р. – справа «Брод проти Джоліфа». [71, с. 7–8]. В перекладі з англійської гудвіл (goodwill) означає «добра воля», що розкривається як надання добровільної згоди покупця заплатити продавцю за щось відоме обом сторонам, що поки не відображене у звітності.

Нині є низка варіантів, які пов'язані з поняттям «гудвіл», а саме: «ділова репутація», «бренд компанії», «ціна фірми», «корпоративний імідж». Еволюція поняття і сутності гудвілу на сьогодні розкривається через існування трьох основних підходів, що розкриваються в науковій літературі до розуміння гудвілу, а саме: юридичний, економічний і бухгалтерський.

За юридичним підходом гудвіл – це сукупність виняткових і невиняткових майнових прав на нематеріальний актив. Критерієм ідентифікації в такому разі виступає наявність права власності на нього. Важливою особливістю в цьому контексті є також віддільність та невіддільність від юридичної чи фізичної особи [14].

Дискусійним на сьогодні також вважається питання щодо можливості відділення або невідділення гудвілу від підприємства. Одна група вчених зазначає, що такі активи є невіддільними від підприємства (Д. Вішенні, М. Дулясова, А. Карпичова, Т. Ханнанова), а інші дослідники говорять про можливість їхньої ідентифікації та класифікації (Л. Городянська, Н. Генералова, С. Легенчук, К. Селіверстова) [71, с. 12].

У Цивільному кодексі України (ч. 1 ст. 201) до особистих немайнових благ, які охороняються цивільним законодавством віднесено ділову репутацію. У низці вітчизняних законодавчих документів гудвіл розкривається як вартість ділової репутації суб'єкта господарювання. Це нематеріальне благо юридичної особи, що формується на основі суспільної або громадської оцінки, яка враховує комплекс різних заходів, до яких входить престижність торговельної марки, лідерські позиції на ринку, ділові якості тощо.

Згідно з економічним підходом під гудвілом розуміють сукупність нематеріальних чинників (активів), наявність яких забезпечує

конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід [173].

За економічним підходом гудвіл можна розуміти, як сукупність абл. нтифікованих і неоцінених нематеріальних ресурсів підприємства. Відповідно до цього підходу гудвіл має бути відображеним в обліку під час всього періоду існування суб'єкта господарювання, через його властивість впливати на фінансовий результат діяльності. Цей підхід допускає визнання гудвілу не тільки під час придбання підприємства, а й протягом його поточної діяльності (внутрішній гудвіл).

Згідно з бухгалтерським підходом гудвіл визнається тільки під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів. Бухгалтерський підхід щодо розкриття і трактування гудвілу відповідно до чинного законодавства регулюється П(С)БО 19. Гудвіл буде оцінюватися як перевищення ринкової вартості підприємства над його балансовою вартістю. Під час обрахування може бути отриманий як позитивний, так і негативний результат. Відповідно позитивна різниця буде визнана гудвілом і віднесена до активів компанії, а негативна не буде відображена як гудвіл і віднесена до доходів.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Цей вид гудвілу виникає в процесі придбання, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та (або) видів їхньої діяльності. Паралельно з цим наявний також «внутрішній гудвіл», який описують у своїх працях низка науковців, як В. Травін (2010), Г. Уманців (2006), С. Голов, В. Костюченко, О. Кулага (2013) тощо, з думкою яких ми погоджуємося.

Як зазначає М. Тірні (M. Tearney, 1973), нематеріальні цінності такого типу, як гудвіл саме і є мотивуючим фактором у прийнятті рішення про придбання. Саме гудвіл указує на надмірну прибутковність компанії. Він наголошує, що всі нематеріальні активи, придбані у бізнес-поєднаннях, які позначаються, як гудвіл, повинні бути ідентифіковані, оцінені та розкриті, а не зазначатися однією сумою у фінансовій звітності.

На думку Х. Пінг, Бао Ді (H. Ping, Bao Di, 2014), необхідно періодично оцінювати гудвіл протягом нормального бізнес-періоду заради підтримання та вдосконалення комерційного добробуту підприємств, а не лише тоді, коли передаються права на активи або інвестуються як акції.

Погоджуємося з авторами і вважаємо необхідним вести облік внутрішнього гудвілу з встановленням факторів його виникнення і виокремлення складових, що дасть змогу чітко окреслити сильні сторони компанії під час її діяльності, а також за необхідності продажу.

Внутрішній гудвіл має бути відображений не тільки в управлінському, а й у фінансовому обліку підприємств. До нього можна віднести власно створену торгову марку, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал тощо, які можуть обліковуватись на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл». Такий підхід вимагає внесення змін до 1 Розділу Приміток до річної фінансової звітності у частині включення додаткового рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

Інтеграція управлінського і фінансового обліку має переваги і розкривається через використання єдиної інформаційної бази. Вона дасть змогу зекономити час на перенесення даних із системи управлінського обліку до системи фінансового обліку, пришвидшити формування показників у фінансовій звітності, дасть можливість оперативно використовувати інформацію про рух, стан, ефективність НМА та гудвілу тощо. На нашу думку, формування показників про НМА та гудвіл в управлінському обліку за центрами відповідальності

ті (далі ЦВ) у внутрішній управлінській звітності підвищить виконання інформаційної і контрольної функцій до цього виду активів.

Інформаційна функція розкривається через акумулювання інформації за виокремленими ЦВ в розрізі окремих видів НМА про їхній стан, рух тощо. Управлінський облік НМА забезпечує зворотний інформаційний зв'язок, про виникнення відхилень від затверджених показників. Функція контролю розкривається в тому, що за допомогою управлінського обліку НМА можливо в оперативному режимі за ЦВ підприємства контролювати показники, наведені в управлінській звітності. У разі виявлення відхилень від планового бюджету встановлюють причини відхилень для вчасного реагування і прийняття відповідних заходів. На нашу думку, на підприємстві харчової промисловості можна виокремити такі ЦВ і їх структурні підрозділи, які відображені в абл. 3.6.

*Таблиця 3.6*

### **Центри відповідальності підприємства харчової промисловості**

№ з/п	ЦВ	Структурні підрозділи ЦВ
1	2	3
1.	Апарат управління	1.1. Керівництво (голова правління, директор, заступники директора) 1.2. Фінансовий відділ 1.3. Планово-економічний відділ 1.4. Бухгалтерія: 1.4.1. Відділ фінансового обліку і податкових розрахунків 1.4.2. Відділ управлінського обліку
2.	Комерційний відділ	2.1. Відділ постачання 2.2. Відділ маркетингу 2.3. Відділ збуту
3.	Відділ кадрів і управління персоналом	3.1. Відділ кадрів 3.2. Відділ управління персоналом
4.	Юридичний відділ	
5.	Відділ соціальної роботи	
6.	Відділ виробництва і контролю якості продукції	6.1. Виробничий відділ (технологічний) 6.2. Відділ контролю якості продукції
7.	Відділ екологічної безпеки	
8.	Виробничі цехи і відділ пакування	8.1. Виробничий цех 1 8.2. Виробничий цех 2 8.3. Відділ пакування і маркування

1	2	3
9.	Складське господарство	9.1. Матеріальний склад 9.2. Виробничий склад 9.3. Склад готової продукції (збутовий)
10.	Допоміжні господарства	10.1. Ремонтно-механічний цех 10.2. Енергетичне господарство 10.3. Транспортний відділ
11.	Служба безпеки	11.1. Відділ охорони і режиму 11.2. Відділ, що займається обробкою секретної документації, кіберзахистом 8.3. Відділ, що контролює зовнішню діяльність компанії 8.4. Інженерно-технічна група

Джерело: сформовано автором.

Запропонований підхід до формування управлінської звітності на основі інформації про НМА по всіх ЦВ дасть змогу об'єднати й узагальнити інформацію про НМА за необхідний період. У кінці звітної періоду керівники ЦВ формують внутрішні звіти з урахуванням руху НМА за підрозділами ЦВ і передають їх у відділ управлінського обліку. Відділ управлінського обліку збирає, порівнює планові і фактичні показники й формує зведений документ по підприємству, який відображає рух НМА по всіх ЦВ загалом. Форма внутрішнього управлінського реєстру про рух грошових потоків щодо НМА на прикладі ЦВ «Апарат управління», що побудована на основі Приміток до річної фінансової звітності може бути така, як наведена в додатку Б.

У внутрішній управлінській формі звітності наводиться назва і № аналітичного рахунка до відповідного субрахунка, який відображає наявний на підприємстві вид активів.

Надлишок або дефіцит грошових коштів, що витрачені на придбання НМА, визначається шляхом порівняння планового і фактичного відхилень, що поступово додаються протягом усього періоду. Зведена форма внутрішньої управлінської звітності формується на основі узагальнення інформації по всіх підрозділах відповідних ЦВ.

На нашу думку, з метою удосконалення управління НМА необхідно виокремити об'єкти НМА, що не відображені у П(С)БО 8, але повинні оцінюватися компанією, тому що впливають на її додаткову вартість, що загалом наведені в п. 3.1 Розділу 3 та розкриті в розрізі аналітичних рахунків для управлінського обліку інтелектуальних активів (ІА) в п. 4.3 Розділу 4.

Завдяки використанню запропонованої форми внутрішньої звітності, в основу якої покладена ф. № 5 «Примітки для річної фінансової звітності», з включенням додаткових показників для ведення управлінського обліку система управління може ідентифікувати НМА за відповідними ЦВ, що надає службі управління можливість отримувати інформацію як за ЦВ, так і за їхніми підрозділами, за різними періодами часу, мати показники загалом по підприємству, контролювати обсяг, напрям, відхилення планових і фактичних витрат при надходженні НМА. Якщо мати таку форму внутрішньої звітності, то легко буде скласти відповідну фінансову звітність у кінці звітного року.

У процесі впровадження внутрішньої управлінської звітності про НМА на підприємствах є потреба у застосуванні інтегрованої, багатофункціональної автоматизованої системи, яка забезпечить синхронне формування необхідних показників, що відобразатимуться у фінансовому і управлінському обліку.

### **3.4. Амортизаційна політика нематеріальних активів на підприємстві**

Сучасні економічні умови й кризові явища в країні потребують побудови вдалої амортизаційної політики необоротних активів на підприємстві, через її вплив на відтворювальні процеси суб'єкта господарювання та його фінансові результати. Одним із важливих питань процесу ефективного відтворення необоротних активів є процес нарахування амортизації на НМА, який тісно пов'язаний з

вибором найбільш доцільного методу нарахування амортизації, визначенням терміну корисного використання НМА; визначенням ліквідаційної вартості НМА; правильним формуванням амортизаційної вартості НМА тощо. Нині є важливим питанням удосконалення методичних аспектів амортизаційної політики НМА для покращення обліково-аналітичних процесів діяльності підприємства.

На практиці та в економічній літературі часто можна зустріти ототожнення понять щодо амортизації, а саме: «амортизаційні відрахування», «накопичена амортизація», «знос», що є не зовсім правильно і вносить відповідні непорозуміння.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їхнього корисного використання (експлуатації) [128].

Економічну сутність амортизації нематеріальних активів можна розуміти, як процес поступового переносу вартості НМА протягом усього терміну їхнього корисного використання, за допомогою обраного методу нарахування амортизації, на витрати суб'єкта господарювання для покриття витрат на створення, одержання, придбання активів. Отже, метою амортизації є відшкодування підприємству понесених витрат, які були вкладені в придбання (створення) НМА.

Поняття зносу втілює в собі накопичене моральне і фізичне старіння НМА, що з плином часу знижує їхню цінність.

Потрібно зауважити, що між амортизацією і зносом НМА наявний зв'язок, який полягає в тому, що амортизаційні відрахування одночасно з перенесенням своєї вартості на актив у сукупності показують ступінь зносу НМА. У бухгалтерській практиці сума зносу НМА в сукупності складається з сум амортизаційних відрахувань з початку його корисного використання, що не завжди відповідає реальному стану амортизованого активу. Тому не варто завжди амортизацію розглядати як знецінення вартості НМА, а також

ототожнювати поняття амортизації і зносу для уникнення термінологічних непорозумінь.

Спірним також є питання: чи підлягають амортизації всі НМА? Деякі економісти вважають, що амортизація не повинна нараховуватися на об'єкти права, вартість яких з часом не зменшується, а також ті, що будуть приносити підприємству прибуток протягом усього періоду функціонування підприємства (наприклад, фірмовий знак). На нашу думку, підприємству на свій розсуд необхідно індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта НМА, на який недоцільно нараховувати амортизацію.

Відповідно до п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їхнього корисного використання, який встановлюється підприємством у процесі визначення цього об'єкта активом (в разі зарахування на баланс) [127].

У П(С)БО 8 також зазначено, що НМА з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають та те, що перелік таких активів має бути встановлено підприємством.

Згідно з цим твердженням до НМА з визначеним строком корисного використання можна віднести: право на користування надрами та іншими ресурсами природного середовища; право користування будівлею, право на оренду приміщень; право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин; право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ тощо), а до активів з невизначеним строком: права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції тощо.

Постійні зміни, які відбуваються в діяльності суб'єктів господарювання впливають на одержання підприємством економічних вигід, а це прямо пов'язано з вибором методу нарахування амортизації на НМА, а також з строком їхнього корисного використання, що вказує



на необхідність застосування п. 31 П(С)БО 8. У зв'язку із переглядом підприємством строку корисного використання і методу нарахування амортизації НМА може змінитися сума прибутку. Тому за необхідності потрібно вносити зміни, які усунуть неточності у формуванні показників бухгалтерської звітності. Ці зміни необхідно відображати в обліковій політиці підприємства. В цьому випадку амортизація НМА нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Важливим чинником, який необхідно враховувати під час вибору методу нарахування амортизації є швидкість морального старіння нематеріальних активів. На сьогодні ця категорія активів найбільш вразлива щодо змін через безперервний розвиток суспільства і виникнення більш досконалих аналогів. Моральний знос впливає і на знецінення нематеріальних активів, що необхідно враховувати під час вибору методу амортизації, тобто використовувати прискорені методи списання або прямолінійний метод.

Зазначимо, що в п. 2.4. монографії вже розкриті деякі аспекти нарахування амортизації, а саме:

- положення, які необхідно враховувати для визначення строку корисного використання за П(С)БО і податковим законодавством;
- методи амортизації НМА, що обираються відповідно до чинного законодавства;
- визначення ліквідаційної вартості НМА;
- різниці, які виникають при податкових розрахунках під час операцій з НМА.

Але є ще деякі підходи щодо амортизації нематеріальних активів, які потребують уточнення.

У МСБО 38 «Нематеріальні активи» цей вид активів поділяється на дві категорії:

- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання, тобто за якими неможливо передбачити період, впро-

довж якого ці активи, як очікується, будуть приносити економічні вигоди;

– нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання, тобто з обмеженим періодом отримання від нього підприємством економічних вигод.

Згідно з МСБО 38, нарахування амортизації здійснюється лише за нематеріальними активами, які мають визначений термін корисного використання [100].

Також згідно з МСБО сума амортизації нематеріальних активів належить до витрат звітного періоду, тобто збільшує суму витрат підприємства, що аналогічно П(С)БО 8. Але відповідно до деяких МСБО є припущення, що є окремі випадки, коли дозволяється включати суми амортизаційних відрахувань до балансової вартості інших активів (наприклад, амортизацію ліцензії, патенту до собівартості виробленої продукції, що безпосередньо пов'язана з її виготовленням).

У МСБО вказано, що ліквідаційна вартість багатьох нематеріальних активів переважно дорівнює нулю, а відповідно амортизація нараховується на їхню балансову вартість.

Оскільки у вітчизняній практиці у зарубіжних країнах суб'єктам господарювання надано право вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів, що пов'язано з очікуваними економічними вигодами від споживання цих активів. У п. 98 МСБО 38 дозволяється використовувати різні методи амортизації, а саме: прямолінійний, зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Методика застосування цих методів не описана в МСБО 38, на відміну від П(С)БО 7.

Вибір методів, за допомогою яких буде нараховуватися амортизація на об'єкти нематеріальних активів, є важливим етапом, який зазначається в обліковій політиці підприємства. В економічній літературі немає обґрунтування того, який саме з методів доцільно застосовувати до відповідних груп нематеріальних активів.

Чинним законодавством надане право вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів, передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме: прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий.

Обираючи метод нарахування амортизації на нематеріальні активи, необхідно враховувати, що застосовуючи дегресивні (прискорені) методи (кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості) величина амортизаційних відрахувань у перші роки використання нематеріальних активів буде більшою, ніж у наступних роках. Обираючи ці методи підприємство перестраховується від ризику неправильного визначення швидкості морального зносу нематеріального активу, а також невдалого визначення строку корисного використання. В перші роки застосування прискорених методів амортизації буде відмічатися зменшення прибутку й відповідно нижчий рівень податкових платежів до бюджету. З іншого боку, застосування прискорених методів амортизації може сприяти збільшенню ціни на виготовлену продукцію, що може вплинути на зниження попиту й відповідно на зниження прибутків від її реалізації. Для суб'єкта господарювання переваги застосування прискорених методів є більшими, ніж для держави. В умовах світової і політичної кризи з підвищенням рівня інфляційних процесів буде відмічатися недоотримання коштів до державного бюджету.

Тому застосування прискорених методів амортизації в умовах кризових явищ необхідно переглядати. Також необхідно зазначити, що в багатьох країнах світу застосування прискорених методів нарахування амортизації обмежено податковим законодавством.

Потрібно зазначити, що метод зменшення залишкової вартості не зовсім зручно застосовувати для нарахування амортизації на НМА по тій причині, що їх ліквідаційна вартість у багатьох випадках дорівнює нулю.

Якщо неможливо достовірно визначити, як буде відбуватися надходження економічних вигод, то для нарахування амортизації на НМА використовують лінійний (прямолінійний) метод. Використання прямолінійного методу забезпечує рівномірні частини амортизаційних відрахувань, що протягом всього періоду застосування буде підтримувати однаковий рівень прибутку, а також платежів до бюджету. В умовах нестабільної економіки цей метод буде сприяти підтриманню однакового рівня ціни на виготовлену продукцію, а відповідно і попиту. Основним недоліком цього методу є неврахування морального старіння цього виду активів.

В закордонній практиці для нарахування амортизації використовуються також прогресивні методи. Щодо застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на нематеріальні активи на вітчизняних підприємствах необхідно зазначити, що їх використання не прописано у М(С)БО, П(С)БО та ПКУ. Прогресивні методи будуть сприяти тому, що економічні вигоди від використання нематеріальних активів на підприємстві будуть активно збільшуватися не в перші, а в наступні роки їхнього використання. Норма амортизації в разі застосування прогресивних методів з кожним наступним роком буде збільшуватися, а також будуть збільшуватися амортизаційні відрахування. Такий підхід дуже доцільний для використання на вітчизняних підприємствах при амортизації НМА, наприклад права на винахід, сорту рослин, породи тварин тощо. Залежно від специфіки роботи підприємство на свій розсуд прогнозує порядок надходження економічних вигод від використання нематеріального активу та доцільність застосування сповільнених методів амортизації.

В економічній літературі описано прогресивні (сповільнені) методи нарахування амортизації. На практиці можна використовувати метод обернений кумулятивному методу, який передбачає розрахунок річної суми амортизації як добутку вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефі-

цієнт буде розраховуватися діленням кількості років, починаючи з першого року використання нематеріального активу, на суму числа років його корисного використання. Впровадження прогресивних методів амортизації в умовах нестабільної (кризової) економічної ситуації дасть змогу підприємству в перші роки відображати малі суми амортизаційних відрахувань, що не буде занижувати прибутку підприємства, а відповідно підтримувати нормальний рівень надходжень податків до бюджету. На нашу думку, необхідно відобразити цей підхід у П(С)БО і ПКУ.

Під час вибору вищеперелічених методів нарахування амортизації за можливості необхідно враховувати всі економічні чинники, які впливають на використання НМА у процесі здійснення господарської діяльності підприємства. Також для вибору доцільного методу необхідно враховувати характеристики НМА, а також їхні переваги й недоліки.

### **Висновки до розділу 3**

1. Нині виокремлено такі підходи до побудови методології бухгалтерського обліку, як процедурний, адитивний, поєднання процедурного і адитивного підходів, системний. У зв'язку із ускладненням сучасних умов економіки, підвищенням ризикованості прийняття управлінських рішень, прискорення обробки і подання облікової інформації потребує трансформації методологія бухгалтерського обліку на основі системного підходу.

2. Ситуація, що склалася з первинними документами щодо обліку НМА, є заплутаною і потребує негайного усунення. Для ведення первинного обліку НМА відомо багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, через те що первинні форми частково зібрані в декількох законодавчо-нормативних документах, а деякі з них є застарілими. Використання первинних форм для обліку основних засобів не повинні застосовуватися для

обліку НМА, тому що вони мають принципові відмінності, які необхідно врахувати у процесі розробки первинних форм для НМА. Необхідно розробити нові методичні рекомендації для документального забезпечення первинного обліку НМА всіх видів з узагальненням і удосконаленням наявних форм первинних документів та із врахуванням останніх змін чинного законодавства.

3. Для визначення, що є об'єктом інвентаризації під час перевірки НМА, необхідно враховувати характеристики і сутність окремих видів НМА. У деяких випадках достатньо документальної перевірки прав на володіння об'єктом НМА, а в інших – окрім наявності цих документів, необхідно застосовувати перевірку щодо встановлення функціональності НМА. У разі виявлення порушень у функціональності роботи програмного забезпечення або його неробочого стану потрібно вжити заходи щодо відновлення його роботи у нормальному режимі, а якщо це неможливо, то визнати нестачу НМА.

4. Калькулювання є спірним елементом методу бухгалтерського обліку, який визнається як окремий елемент не всіма вченими. На сьогодні в процесі формування собівартості НМА потрібно керуватися національними стандартами і частково Методичними рекомендаціями № 1327. На майбутнє необхідно розробити Методичні рекомендації з формування собівартості НМА в розрізі калькуляційних статей для підприємств різних видів економічної діяльності, або більш детально розкрити це питання в П(С)БО 8. Це необхідно зробити через неузгоджені питання, пов'язані з формуванням вартості створених НМА і постійним виникненням нових їхніх видів, зростанням ролі НМА у збільшенні вартості підприємства. Під час формування переліку статей калькуляції і складу витрат, що будуть входити в них, у процесі створення НМА необхідно враховувати: вид економічної діяльності (галузеве підпорядкування); технологічні й організаційні особливості процесу виробництва (для промислових підприємств), перелік витрат, необхідних для створення відповідного виду НМА; строки створення НМА тощо.

5. Під балансовим узагальненням як елементом методу потрібно розуміти не просто форму звітності, а насамперед модель для впорядкування об'єктів обліку й узагальнення інформації про факти господарської діяльності, що фіксується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису. Відсутність НМА у балансі багатьох вітчизняних підприємств пов'язана із їхньою низькою питомою вагою в структурі активів порівняно із закордонними компаніями та іншими чинниками. Не всі об'єкти, що мають нематеріальну природу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно не вступають у кореспонденцію з іншими рахунками (об'єктами обліку). Ця проблема стосується як визнаних об'єктів НМА за П(С)БО 8, так і внутрішньо генерованих НМА, що не відповідають критеріям визнання, зазначених у МСБО 38 і П(С)БО 8, але які збільшують вартість підприємства.

6. Необхідно переглянути визначення «інвестиційна діяльність», яке наведене в чинних нормативних документах, у зв'язку з тим, що реалізацію необоротних активів, у т. ч. реалізацію НМА, відносять до іншої операційної діяльності. Потребує усунення спірне питання відображення операцій з реалізації НМА у фінансовій звітності, тому що реалізація НМА не може одночасно належати до двох видів діяльностей (іншої операційної та інвестиційної). НМА, які підлягають реалізації, належать до групи оборотних активів і, відповідно, їхній рух відображається як інша операційна діяльність. У Звіті про рух грошових коштів інформацію з реалізації НМА потрібно розкривати у Розділі 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності». За прямим методом реалізацію НМА можливо відображати у Розділі 1 рядок 3095.

7. Облік внутрішнього гудвілу із встановленням факторів його виникнення, виокремленням його складових доцільно здійснювати на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл», що дасть змогу окреслити сильні сторони компанії під час її діяльності, а також, за необхідності при продажу. Внутрішній гудвіл має бути відображеним не

тільки в управлінському, а й у фінансовому обліку підприємств та його звітності, зокрема у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

8. З метою державного статистичного спостереження необхідно внести зміни в Методологічні положення № 417 шляхом виокремлення НМА в окрему групу. Це дасть змогу проводити всебічний аналіз НМА (за галузями, регіонами тощо) для встановлення тенденцій їхнього впливу на економіку.

9. Для обліку програмного забезпечення (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин) доцільно виокремити субрахунок 126 «Програмне забезпечення». Відповідно в Примітках до річної фінансової звітності для встановлення більш детальної інформації про вартість програмного забезпечення в Розділі 1 «Нематеріальні активи» необхідно окремо розшифрувати інформацію щодо цього субрахунка.

10. Покращенню обліку нестач НМА сприятиме відкриття запропонованого субрахунка 973 «Нестачі необоротних активів». Порядок обліку нестач НМА із використанням субрахунка 973 пропонується розкрити в Додатку до Методичних рекомендацій № 1327.

11. На сьогодні є поширеною ситуація невідображення об'єктів інтелектуальної власності у фінансовій звітності, що суперечить принципу повного висвітлення. Узагальнення інформації про відображення торговельної марки у фінансовій звітності дає підприємству ряд переваг, а саме: об'єктивне оцінювання вартості торговельної марки збільшує вартість підприємства; залучення кредитних коштів під заставу права власності на знаки для товарів та послуг дає можливість користуватися позиковими коштами; зменшення бази оподаткування відбувається за рахунок нарахованої амортизації на право власності на знаки для товарів та послуг тощо.



## **РОЗДІЛ 4.**

# **МЕТОДОЛОГІЯ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

### **4.1. Дискусійні питання методології управлінського обліку нематеріальних активів**

Дані, що формуються у фінансовому обліку, надають інформацію про факти, явища і події, які вже відбулися. На сьогодні в умовах швидких змін і конкуренції є такі крайності, як відсутність інформації, або надмірні її обсяги, з чим пов'язується невміння її використати і зробити об'єктивні висновки з метою прийняття управлінських рішень. Нині на перше місце виходить необхідність у забезпеченні менеджерів інформацією про сучасне і майбутнє діяльності підприємства, що не може забезпечуватися підсистемою фінансового обліку і відповідно її методологією. Традиційна методологія фінансового обліку не дає можливості забезпечити потреби менеджерів всіх рівнів під впливом постійних змін необхідними інформаційними ресурсами, у т. ч. й про ефективність використання інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів). Тому є необхідність у розробці методології управлінського обліку, у т. ч. в частині обліку нематеріальних ресурсів. Для управлінського й фінансового обліку має використовуватися різна методологія, через різні принципи, методи, об'єкти, вимоги користувачів тощо. Методологія управлінського обліку має бути спрямована на здатність обробки значних масивів інформації фінансового і нефінансового характеру із забезпеченням необхідних економічних показників для поточних і стратегічних цілей.

Відсутність ефективної системи управлінського обліку НМА може загрожувати зниженню конкурентних позицій підприємства.

На сьогодні проблемним залишається питання не відображення повною мірою у фінансовому обліку нематеріальної складової компанії, що не відповідає реальному стану вартості її активів. Інтелектуальні активи, які створюють додаткову вартість для компанії, потребують вирішення проблемних питань їхнього оцінювання і відображення їх в обліку. Зростання інтелектуальних активів і їхнє значення в економіці зумовлює необхідність у розвитку управлінського обліку, що загалом сприятиме розвитку інтелектуальної економіки.

Нині спірним залишається питання щодо виокремлення об'єктів, які потрібно розкривати в управлінському обліку. Думки науковців щодо цього питання різняться. Низка авторів у науковій і навчальній літературі не вважають НМА об'єктом управлінського обліку, а відносять до об'єктів управлінського обліку витрати, доходи і фінансові результати.

Ю. О. Мішін виокремлює такі об'єкти обліку витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності [98, с. 7–8].

На думку З.-М. Задорожного, об'єктами управлінського і внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у т. ч. будівельних організацій, в розрізі структурних підрозділів, окремих відповідальних осіб, видів продукції (робіт, послуг) тощо [47, с. 20].

На думку низки науковців, окрім витрат, доходів і фінансових результатів, виокремлюється більш розширений перелік об'єктів, які мають відображатися в управлінському обліку. Такої думки дотримується Т. Карпова, яка поділяє об'єкти управлінського обліку на чотири групи, а саме: виробничі ресурси, які забезпечують доцільну працю людей у процесі господарської діяльності підприємства; господарські процеси, які становлять загалом виробничу діяльність підприємства; доходи і затрати, які характеризують результати певних господарських процесів; структурні одиниці, які дають змогу

локалізувати затрати і доходи по місцях їх виникнення, або центрах відповідальності. Відповідно автор до першої групи зараховує НМА [63, с. 28].

Прихильниками охоплення ширшого діапазону об'єктів управлінського обліку є Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг, які вважають, що проектування власних систем управлінського обліку організації має базуватися на прийнятті рішень щодо фінансових, фізичних і людських ресурсів організації, які покращать відносини з більш економічними постачальниками, до збільшення прибутковості продуктів і клієнтів, а також підвищенню ефективності і керованості процесів [1, с. 27–28].

На думку Волкової, об'єктами управлінського обліку можуть бути окремі підрозділи, робочі місця, процеси, проекти або будь-яке управлінське завдання. Згідно з визначенням, яке подається автором щодо розуміння управлінського обліку, він забезпечує інформаційний обмін в організації для прийняття управлінських рішень і досягнення її цілей [17, с. 21]. Тобто науковець теж не звужує сферу об'єктів управлінського обліку до витрат, доходів і фінансових результатів.

Ф. Бутинець, Т. Давидюк, Н. Малюга, Л. Чижевська зазначають, що об'єкти управлінського обліку можна поділити на дві групи. До першої групи належать оборотні та необоротні активи підприємства (що забезпечують діяльність підприємства), до другої – господарські процеси (що в сукупності складають господарську діяльність підприємства) [12, с. 23].

Б. Івашкевич вважає, що об'єкти управлінського обліку є ті ж самі, що й бухгалтерського обліку, але вони розглядаються з позиції використання споживання ресурсів, співвідношення затрат і фінансових результатів. На думку вчених, об'єктами управлінського обліку також є додаткові показники додаткової і дисконтованої вартості, маржинального прибутку, притока і відтока грошових коштів, сум і ставок покриття і похідних від них величин [58, с. 40].

В. Костюченко, враховуючи положення глобальних принципів, пропонує виокремлювати такі об'єкти управлінського обліку: операції, бізнес-процеси, бізнес-модель; функціональні одиниці; капітали, ресурси, результати; ризики, вартість, репутація [74].

З зазначеного вище очевидні доволі різні підходи щодо розуміння об'єктів, які мають входити до сфери управлінського обліку. На нашу думку, враховуючи сучасні тенденції розвитку економіки і постійно зростаючі масиви інформації (зовнішньої і внутрішньої, фінансової і нефінансової), складні конкурентні умови, сфера об'єктів управлінського обліку має бути переглянута й розширена з метою підвищення ефективності діяльності підприємств. Розвиваючи думки вищевказаних науковців, рух НМА повинен виступати об'єктом управлінського обліку, тому що придбання НМА, нарахування амортизації на ці об'єкти належить до витрат, а продаж НМА – до доходів, внаслідок чого формуються фінансові результати. Це обумовлюється не тільки з метою розширення об'єктів сфери управлінського обліку, а й важливістю об'єктів НМА і їхнім зростаючим впливом на процеси сучасної економіки.

Згідно з визначенням професійної організації Інституту управлінських бухгалтерів, управлінський облік – це додаючий цінність процес безперервного вдосконалення планування, проєктування, оцінки та функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації [1, с. 26].

Виконання положень, розкритих у визначенні управлінського обліку Інститутом управлінських бухгалтерів, неможливе без ведення обліку нематеріальних ресурсів на підприємстві.

Як зазначають Е. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан і М. С. Янг межі управлінського обліку розширилися через наповнення нефінансової інформації, що розкривається через якість, показники тривалості процесу, задоволення співробітників, творчий по-

тенціал співробітників, експлуатаційні якості нового продукту [1, с. 26]. Тобто управлінський облік потребує створення інформаційної бази, що буде накопичувати інформацію із зовнішніх і внутрішніх джерел, у т. ч. включаючи НМА та інтелектуальні активи підприємства, як для обліково-аналітичної роботи, так і для прийняття управлінських рішень. Названа інформація для обліку інтелектуальних активів у системі управлінського обліку буде відображена не тільки в грошових вимірниках, а й у вигляді коефіцієнтів, натуральних вимірників, якісних характеристик.

Оскільки на основі цієї інформації мають досягатися стратегічні, тактичні й оперативні цілі організації, вона має бути захищена не тільки від зовнішніх, а й деякою мірою від внутрішніх користувачів.

Для усвідомлення суті й ролі інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів) у системі бухгалтерського і управлінського обліку в господарській діяльності підприємства, виокремлення його складових, які варто відображати в управлінському обліку, наведено думки провідних науковців, що досліджували ці питання.

На думку М. Пушкаря, інтелектуальний капітал – це сукупність нематеріальних активів та інтелектуальних здібностей персоналу, що забезпечують утримання частки ринку й отримання прибутку [178, с. 86].

І. Журавльова трактує інтелектуальний капітал як сукупність інтелектуальних ресурсів підприємства та економічних відносин щодо використання інформаційних даних і знань, необхідних для його ефективного функціонування [41, с. 34].

О. Бутнік-Сіверський вважає, що інтелектуальний капітал – це створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку, об'єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб'єктом господарювання) з метою ймовірності одержання прибутку (додаткової вартості) [13].

У дисертаційному дослідженні С. Легенчук розкрив питання зв'язку нематеріальних та інтелектуальних активів (капіталу) в структурі невідчутних активів. Він зазначив, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал необхідно визначати як сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку [82, с. 8]. Автор наголошує на тому, що в бухгалтерському обліку використання поняття «інтелектуальний капітал» є неадекватним, а більш доцільним є використання поняття «інтелектуальні активи», що зумовлює його відповідне облікове відображення як активів та відповідає економічному поняттю «інтелектуальний капітал» [82, с. 7]. Погоджуючись з думкою вченого, вважаємо що до застосування сукупності активів, створених інтелектуальною діяльністю, не коректно застосовувати термін «інтелектуальний капітал», що асоціює їх з джерелами створення господарських засобів, тому до них варто використовувати поняття «інтелектуальні активи», що більше відповідає розумінню їхньої сутності.

Нині питання розуміння і структури інтелектуального капіталу все ще є дискусійними. Із зазначених вище підходів до розуміння науковцями поняття «інтелектуальний капітал» (інтелектуальні активи) встановлено, що вони є різними, але науковці схиляються до думки, що його основою є нематеріальна складова, яка впливає на ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

На основі досліджень авторитетних науковців поняття «інтелектуальний капітал» і з огляду на вимоги сьогодення варто вважати, що це сукупність джерел для формування відчужуваних і невідчужуваних інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних) суб'єкта господарювання, які є предметом інтелектуальної праці, творчих зусиль, здібностей, економічних відносин, що впливають на конкурентоспроможність і мають економічну цінність.

Із всієї сукупності нематеріальних ресурсів підприємства особливе місце займають інтелектуальні активи, які впливають на посилення торговельної марки (бренду) підприємства і зростання його вартості. Нині світові тенденції розвитку економіки вказують на те, що інтелектуальні активи становлять одне із найбільших джерел фінансування суб'єктів господарювання. Збільшення фінансових вкладень компанії в інтелектуальні активи сприяє підвищенню прибутку і вартості компанії.

Інтелектуальні активи підприємства поділено на дві основні групи: 1) об'єкти НМА, що належать до прав інтелектуальної власності і визнаються в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО; 2) об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку. До першої групи віднесено права користування інтелектуальною власністю (права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права), а відповідно до другої групи – людські активи, персональний внутрішній гудвіл керівника, клієнтські активи, НМА пов'язані з контрактами, організаційні активи, соціальні активи, екологічні активи.

Людські активи – навички і знання працівників, рівень освіти, вузькоспеціалізовані знання працівників за відповідним напрямом.

Персональний внутрішній гудвіл керівника – акумулює професійні, управлінські, організаційні, лідерські якості керівника бізнесу.

Клієнтські активи – бази даних з переліком клієнтів (споживачів) та постачальників, організація та проведення необхідних заходів з контрагентами, позадоговірні відносини з клієнтами.

НМА пов'язані з контрактами – договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; договори з постачальниками; договори з покупцями.

Організаційні активи – незапатентовані технології, програмне забезпечення (власно розроблене або на яке немає права власності),

організаційна структура підприємства, реклама та просування продукції, рецепти, рейтинги якості продукції, встановлені на основі опитування організаціями, що займаються захистом якості продукції тощо. Відповідно організація системи управлінського обліку на підприємстві теж може належати до інтелектуального активу.

Соціальні активи – соціальні програми та проєкти, спонсорство, волонтерство, зв'язки з громадськістю (підтримка громадських ініціатив), меценатство, сприяння проведенню культурних та соціальних проєктів, охорона здоров'я працівників, підвищення рівня корпоративної культури, програми розвитку персоналу (підвищення кваліфікації, перепідготовка працівників їхня участь у тренінгах, семінарах, форумах).

Екологічні активи – вирішення екологічних проблем, встановлення очисних споруд, участь у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів.

Людські активи, тобто їхні навички і знання мають цінність в разі їх застосування в діяльності підприємства. Серед всіх складових інтелектуальних активів підприємства особливе місце займають людські активи, фінансування в цей вид активів має велике значення для ефективної діяльності підприємства, але супроводжується ризиком через те, що вони не підлягають відчуженню і підприємство не може володіти цим видом активів. У науковій літературі доволі часто згадується такий вид інтелектуального капіталу, як клієнтські активи, з чим ми погоджуємося. Одночасно зазначимо, що перелік клієнтів має базуватися на якісно складених договорах, що захищають інтереси всіх зацікавлених сторін (клієнтів, підприємства, працівників). Тому окремою категорією інтелектуального капіталу вважаємо НМА, пов'язані з контрактами.

Розкриття сутності і складу інтелектуальних активів необхідне для подальшого розуміння поняття, місця і ролі, яке займає внутрішній гудвіл у системі управлінського обліку суб'єкта господарювання.



Необхідність в обліку й оцінювання внутрішнього гудвілу полягає в наступному:

1. Для виокремлення і оцінювання складових інтелектуального капіталу компанії, який охоплює внутрішній гудвіл як об'єднаний показник, у структуру якого входять інтелектуальні активи, економічні та інші переваги.

2. З метою визначення ефективності роботи персоналу компанії.

3. Для встановлення попередньої вартості компанії для прийняття управлінських рішень.

4. Для визначення (обґрунтування) вартості компанії в разі продажу консолідації звітності та в процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів шляхом порівняння внутрішнього і зовнішнього гудвілу. Загальна вартість, яку становить внутрішній гудвіл, під час поточної діяльності може бути одна, а в разі продажу підприємства – інша.

Робота харчової промисловості має стратегічне значення для всього суспільства. Особливого значення це набуває під час економічних кризових явищ, природних катаклізмів, пандемій, техногенних катастроф, військових конфліктів. У звичайних або кризових умовах харчова промисловість – це той вид промисловості, який буде функціонувати (гірше або краще) тому, що він задовольняє основну потребу людини – «споживання їжі». Харчова галузь є перспективною, бо має швидкий оборот капіталу. На внутрішній і зовнішній гудвіл харчових підприємств впливають зовнішні і внутрішні фактори.

До зовнішніх факторів, що впливають на формування внутрішнього і зовнішнього гудвілу, належать такі: економічні, політичні, законодавчо-правове регулювання, стан внутрішнього і зовнішнього ринку, техніко-технологічні, соціальні, природно-екологічні (рис. 4.1).

## **ЗОВНІШНІ ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ВНУТРІШНІЙ І ЗОВНІШНІЙ ГУДВІЛ**

### **Економічні:**

- макроекономічні показники (рівень інфляції, дефляції, курс національної валюти тощо);
- кон'юнктура фондового, фінансового ринків;
- сезонні коливання;
- розвиток і стан сільського господарства;
- інвестиційний клімат у країні;
- ринкова вартість подібних харчових підприємств у регіоні;
- купівельна спроможність споживачів;
- кількість тих, хто бажає придбати підприємство

### **Політичні:**

- стабільність внутрішньої і зовнішньої політики держави;
- стратегія розвитку країни;
- військові дії на території країни

### **Законодавчо-правове регулювання:**

- відповідність фінансового та господарського законодавства міжнародним вимогам;
- наявність або відсутність державного регулювання ціноутворення на продовольчі товари;
- дотримання норм авторського права;
- вимоги і зміна законодавства у сфері ліцензування, патентування, сертифікації

### **Стан внутрішнього і зовнішнього ринку:**

- ємність ринків збуту;
- рівень конкуренції в цій галузі;
- структура експорту, імпорту в тис. дол. США

### **Техніко-технологічні:**

- швидкість старіння техніки і технологій;
- політика держави, яка сприяє оновленню техніки і технологій на інноваційній основі

### **Соціальні:**

- демографічна ситуація;
- рівень життя населення

### **Природно-екологічні:**

- державне і регіональне регулювання рівня екологічного впливу на навколишнє середовище;
- стихійні лиха і пандемії

***Рис. 4. 1. Зовнішні фактори впливу на внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості***

Джерело: складено автором.

*Економічні.* Макроекономічні показники є важливими індикаторами стану економіки, але в процесі їх вивчення необхідно звертати увагу не тільки на збільшення кількісних показників виробленої продукції, послуг у національній економіці (ВВП, ВНД, у т. ч. на душу населення), а й акцентувати увагу на підвищенні матеріального положення і рівня життя населення країни. В кризових умовах коливання на фінансовому ринку й зниження акцій на фондовому ринку не сприяють економічному зміцненню позицій підприємства, що негативно впливає на вартість підприємства. На державному рівні харчова промисловість належить до стратегічних напрямів розвитку, соціально-економічного прогресу країни і суспільства загалом. Зниження купівельної спроможності споживачів знижує попит на харчову продукцію, що зумовлює зниження обсягів виробництва харчових підприємств. Продовольча система України працює у взаємодії сільського господарства і харчової промисловості. Також для забезпечення сировиною підприємств харчової промисловості значну роль відіграють домогосподарства сільського населення. Безперервна робота харчової промисловості залежить від стану вітчизняного сільського господарства, що забезпечує її сировиною. Сільськогосподарські підприємства в сучасних складних умовах (кліматичних, економічних) повинні звернути увагу на такі важливі аспекти, як вплив на господарську діяльність зміни клімату, розробка адаптації насінневого матеріалу до змінених кліматичних умов в Україні, збільшення посівних площ під культури, які найбільше викликають попит у населення в кризових умовах, наприклад гречки.

*Політичні.* Політичний фактор є головним і має вплив на всі згадані вище фактори, він тісно пов'язаний з економічним фактором. Для створення міцної економіки необхідний сильний урядовий управлінський апарат, який має обґрунтовано, виважено й оперативно приймати рішення з урахуванням стратегічного розвитку країни, її економіки та важливого значення харчових підприємств. Прогаляни в діях уряду призводять до економічного спадання економіки і навпаки вдалі рішення стимулюють її зростання і розвиток. Нес-

табільна політична ситуація в країні впливає на відплив висококваліфікованих кадрів, що також не сприяє позитивному розвитку промисловості. Глобалізаційні процеси, що відбуваються в світі, впливають на політику і відповідно економіку держави.

*Законодавчо-правове регулювання.* Важливим є напрямок гармонізації вітчизняних і європейських стандартів якості кінцевої продукції. Це дасть змогу вітчизняним підприємствам збільшувати частку експорту.

Відсутність державного регулювання ціноутворення на продовольчі товари впливає як на фінансово-економічну діяльність харчових підприємств, так і, відповідно, на формування їхнього зовнішнього і внутрішнього гудвілу. З 1.11.2017 р. скасовано державне регулювання цін на продукти харчування, які мають соціальне значення Постановою КМУ «Про внесення змін у додаток до постанови КМУ № 1548 від 25.12.1996 р.» № 394 від 7.06.2017 р. З одного боку, такий захід дає змогу підприємствам харчової промисловості підвищити націнку на виготовлену продукцію, що збільшило доходи від її реалізації, а з іншого – в сучасних кризових (економічних, політичних, пандемічних) умовах відсутність державного регулювання цін на соціально значущі продукти харчування викликає їхнє зростання, що призводить до зuboжнення і скорочення платоспроможності населення. Зростання цін на внутрішніх продовольчих ринках і дефіцит продуктів викликають невдоволення в соціальному середовищі, а також дестабілізує продовольчий ринок.

У Розділі 2, ст. 48 Конституції України зазначено, що кожен має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що охоплює достатнє харчування, одяг, житло [68]. Тому забезпечення таких прав має здійснюватися шляхом врегулювання цін на соціально значущі продукти.

Комітетом з питань економічної політики було надано проєкт Закону України Про внесення змін до Закону України «Про ціни і ціноутворення» (щодо відновлення державного регулювання цін на соціально значущі продукти харчування) № 8569 від 6.07.2018 р.

Погоджуємося з ініціативами народних депутатів щодо вжиття заходів щодо державного регулювання цін на товари, які мають істотну соціальну значимість для населення (борошно пшеничне вищого сорту; хліб, хлібобулочні вироби з борошна пшеничного та житнього простої рецептури; макаронні вироби; крупи; рис; яловичина, крім безкісткового м'яса; свинина? крім безкісткового м'яса; м'ясо птиці, курятина; ковбаса варена; молоко коров'яче, масло вершкове; сир кисломолочний; яйця курячі; олія соняшникова; цукор; овочі). Державне регулювання цін на ці продукти пропонується робити шляхом встановлення граничної торговельної націнки (не меншої від 5% і не більшої 15% від відпускної ціни виробника соціально значущих продуктів харчування) [132]. Нині цей захід дасть змогу покращити рівень життя громадян, особливо незахищених верств.

*Стан внутрішнього і зовнішнього ринку.* Нові умови функціонування економіки супроводжуються високим рівнем конкуренції на світових ринках продовольства. Вихід на зовнішні ринки є складним процесом, який потребує впровадження заходів (одержання необхідних сертифікатів на експорт продукції, вивчення зовнішніх ринків, організація збуту, наявність команди фахівців різного профілю для здійснення зовнішньоекономічної діяльності тощо).

За 2019 р. Україна експортувала товарів харчової промисловості на суму 125572,3 млн грн. Топ-10 основної продукції харчової промисловості, яку Україна експортувала на зовнішні ринки за 2019 р., наведено в табл. 4.1. Сумарний обсяг товару з топ-10 становить 96,78% від загальної вартості експортованих товарів харчової промисловості.

Серед усіх груп товарів перше місце посідає олія та тваринні жири (92601,2 млн грн), що мають найбільшу питому вагу серед всієї номенклатури товарів харчової промисловості – 73,9%, на другому місці – какао, шоколад та цукрові кондитерські вироби (6911,5 млн грн) – 5,50%. Через пандемію коронавірусу у 2020 р. експорт може знизитися у зв'язку із скороченням обсягів виробництва харчових

підприємств, закриттям кордонів, порушенням зв'язків з контрагентами і всього експортного ланцюга. Також як запобіжний захід можуть бути введені обмеження щодо експорту деяких видів продукції для захисту внутрішнього ринку. Відповідні заходи було введено урядом 2.04.2020 р. на заборону експорту гречки й зерна гречки лущеного (без плодової оболонки) до 01.07.2020 р. (зміни внесені постановою «Про внесення змін у додаток 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2019 №1109»). В разі повернення країни до звичайних умов роботи необхідно звернути увагу на збільшення експорту інших категорій харчової продукції, а не тільки тих, які згідно з табл. 4.1 нині є пріоритетними. Зменшення експорту і збільшення імпорту харчової продукції призведе до послаблення економіки вітчизняних харчових підприємств. Політика держави повинна бути спрямована на посилення експорту харчової продукції.

*Таблиця 4.1*

**Обсяг продукції харчової промисловості реалізованої за межі України у 2019 р.**

№ з/п	Назва продукції	КВЕД	млн грн без ПДВ та акцизу	Питома вага %
1	Олія та тваринні жири	10.41	92601,2	73,90
2	Какао, шоколад та цукрові кондитерські вироби	10.82	6911,5	5,50
3	Перероблені та консервовані фрукти й овочі	10.3	4191,9	3,32
4	Сухарі й сухе печиво; борошняні кондитерські вироби, торти і тістечка тривалого зберігання	10.72	3929,0	3,11
5	Молочні продукти	10.5	3841,0	3,05
6	Продукти борошномельно-круп'яної промисловості	10.61	2743,2	2,16
7	Інші харчові продукти, н. в. і. у.	10.89	2520,8	1,99
8	Крохмаль та крохмальні продукти	10.62	1999,2	1,58
9	М'ясо та м'ясні продукти	10.1	1790,7	1,41
10	Прянощі і приправи	10.84	977,2	0,76
	Разом топ-10		121505,7	96,78
	Загальний обсяг харчової продукції реалізованої за межі України, з малою питоною вагою в загальній структурі експорту за 2019 р.	10	4066,6	3,22
	Загальний обсяг харчової продукції реалізованої за межі України за 2019 р.	10	125572,3	100

Джерело: складено і розраховано на основі даних Державної служби статистики України [111].

*Техніко-технологічні.* Нині в суспільстві відбувається інформаційний, науковий, інноваційний і техніко-технологічний розвиток у багатьох галузях економіки. Це, відповідно, впливає на діяльність підприємств харчової промисловості, які мають відповідати вимогам сучасного суспільства і витримувати сьогоденні жорсткі умови конкуренції. Державна промислова політика направлена на розвиток техніко-технологічної бази харчових підприємств й галузей, що забезпечують її сировиною на інноваційній основі сприяє розвитку економіки і зміцненню продовольчої безпеки країни.

*Соціальні.* Залежно від регіону України демографічна ситуація буде різною, відповідно необхідність у забезпеченні харчовими продуктами теж. У країні простежуються міграційні процеси як на державному, так і на регіональному рівнях, що впливає на збут продукції на внутрішньому ринку, а отже, знижує обсяг виручки від реалізації на харчових підприємствах. Зростання міграції працездатного населення відбулося у зв'язку із військовими діями в Україні з 2014 р. У зв'язку із пандемією коронавірусу в березні 2020 р. значна кількість громадян України, які працювали за кордоном, повернулися. Міграційна ситуація в країні є критичною і потребує невідкладного втручання з боку держави. Низький рівень та якість життя населення гальмує рівень освіченості громадян, що негативно впливає на підготовку кадрового потенціалу промисловості. Соціальне забезпечення і достойний (високий) рівень заробітної плати може зменшити рівень міграційних процесів у країні, підвищити рівень споживання харчових продуктів, а також зберегти відплив з країни висококваліфікованих спеціалістів.

*Природно-екологічні.* У результаті бурхливого науково-технічного прогресу, який має значний вплив на суспільство, виробництво і природу, виникають важливі питання щодо природно-екологічної безпеки і ускладнюється їхня взаємодія один з одним. У зв'язку зі зростанням масштабів виробничої діяльності відбуваються зміни якості природного середовища та його ресурсів. Стан планети опинився в критичному становищі: розширення озонової діри, всесвітній потоп, глобальне потепління тощо. Це негативно впливає на

землі, призначені для сільського господарства, що зумовлено зростанням (зміною) температури, зміною структури опадів, засухами, повеннями. Від цього страждає врожайність сільського господарства. Забруднення навколишнього середовища призводить до того, що сировина для харчової промисловості так само забруднена. Природа захищається від негативної діяльності людей, що надмірно забруднює навколишнє середовище шляхом збудження мікросвіту бактерій і вірусів, до яких сучасна медицина не готова.

До основних внутрішніх факторів, які впливають на внутрішній і зовнішній гудвіл належать такі, як основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД; організаційні; рівень професіоналізму персоналу; галузеві (виробничі, географічні); наявність складових бренду; соціальні; маркетингові; техніко-технологічний рівень розвитку; застосування заходів захисту екології (рис. 4.2).

*Основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД.* Внутрішній і зовнішній гудвіл залежить від виду економічної діяльності, яким займається підприємство, наприклад він буде більшим у таких пріоритетних галузях, як олієжирова і кондитерська. Підприємства, що займаються економічними видами діяльності, які мають більшу частку експорту є більш привабливими для потенційних покупців та інвесторів підприємства (табл. 4.1).

*Організаційні.* Організаційна структура управління підприємством дає змогу врахувати сучасність використання методів управління (наприклад, менеджмент якості, логістичний менеджмент). Організація управління всіма інформаційними потоками підприємства.

На підприємстві може бути наявна, або відсутня система управлінського обліку внутрішнього гудвілу й управління його складовими (людськими, клієнтськими, організаційними, соціальними, екологічними активами; персональним внутрішнім гудвілом керівника; НМА пов'язаними з контрактами). Також управлінський облік внутрішнього гудвілу і, відповідно, управління ним може торкатися не всіх його складових, а певної частини. Управлінський облік на підприємстві може бути взагалі відсутній.



## ВНУТРІШНІ ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ВНУТРІШНІЙ І ЗОВНІШНІЙ ГУДВІЛ

### Основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД (скорочено):

- 10.1. Виробництво м'яса та м'ясних продуктів;
- 10.2. Перероблення та консервування риби, ракоподібних та молюсків;
- 10.3. Переробка фруктів і овочів;
- 10.4. Виробництво олії та тваринних жирів;
- 10.5. Виробництво молочних продуктів;
- 10.6. Виробництво продуктів борошно-мелльно-круп'яної промисловості, крохмалю та крохмальних продуктів;
- 10.7. Виробництво хліба, хлібобулочних і борошняних виробів;
- 10.8. Виробництво харчових продуктів;
- 10.9. Виробництво готових кормів для тварин

### Рівень професіоналізму персоналу:

- рівень освіти і відповідність кваліфікації;
- наявність наукових ступенів, вчених звань;
- періодичність підвищення кваліфікації;
- періодичність і результативність від участі в тренінгах, семінарах, форумах;
- рівень підготовки управлінського персоналу

### Наявність складових бренду:

- одна або декілька торговельних марок;
- види торговельних марок:
  - \* традиційні (словесні, зображувальні, комбіновані);
  - \* нетрадиційні:
    - візуальні (об'ємні, світлові, рухомі (динамічні, мультимедійні, колір чи поєднання кольорів);
    - невізуальні (звукові, ароматичні, смакові, дотикові (текстурні));
    - зонтичні бренди

### Маркетингові:

- наявність і рівень маркетингової служби;
- рекламні заходи;
- охоплення і позиції на ринках збуту (внутрішніх, зовнішніх), можливості їхнього розширення;
- цінова політика на продукцію, у т. ч. низька торговельна націнка, враховуючи малозабезпечені групи споживачів;
- наявність і рівень розгалуженої системи збуту;
- методи просування продукції, у т. ч. стимулювання споживачів;
- моніторинг конкурентоспроможності виготовленої продукції в галузі

### Організаційні:

- життєвий цикл і масштаби діяльності підприємства;
- організаційна структура управління підприємством зі всіма його інформаційними потоками;
- система управлінського обліку внутрішнього гудвілу й управління його складовими;
- наявність цілей розвитку підприємства: стратегічних, оперативних;
- наявність стратегії дій у надзвичайних ситуаціях (військових, пандемічних тощо);
- організація захисту інформації

### Галузеві (виробничі, географічні тощо):

- асортимент, якість продукції;
- рівень автоматизації праці;
- розвиток інфраструктури підприємства;
- обсяги товарної продукції (т, грн);
- обсяги переробленої сировини (т, грн);
- доступ до сировинних ресурсів;
- доступ до транспортних мереж;
- стійкі відносини з постачальниками;
- імідж підприємства в регіоні;
- відсутність судових позовів проти підприємства

### Соціальні:

- участь у соціальних програмах та проєктах;
- охорона здоров'я працівників;
- рівень корпоративної культури;
- програми розвитку персоналу;
- рівень заробітної плати та заохочення персоналу (матеріальне, соціальне)

### Техніко-технологічний рівень розвитку:

- рівень прогресивності обладнання і використовуваних технологій виготовлення харчової продукції;
- ступінь наукомісткості виробництва;
- період оновлення техніки і технологій;
- рівень сучасності лабораторій і їхнього оснащення

### Застосування заходів захисту екології:

- ступінь прогресивності очисних споруд;
- участь у вирішенні екологічних проблем (їхня кількість і масштабність);
- участь у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів (їхня кількість і масштабність)

*Рис. 4.2. Внутрішні фактори впливу на внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості*

Джерело: складено автором.

Нині у всьому світі простежується зростання різних надзвичайних ситуацій (техногенних, епідеміологічних, військових тощо), тому актуальною все ще є потреба у захисті населення від нестачі деяких видів продуктів харчування. Підприємствами харчової промисловості мають бути організовані (розроблені) відповідні послідовні дії, заходи і стратегії, які забезпечать їх безперервну роботу, захист працівників підприємства під час роботи в надзвичайних умовах, вчасну реакцію на потреби суспільства. Діяльність підприємства має базуватися на розробці вітчизняного законодавства з цього питання.

На гудвіл впливає організація заходів щодо захисту інформації підприємства, у т. ч. інформації щодо використання об'єктів НМА та інтелектуальних активів, якими володіє підприємство. Сьогодні інформація – це зброя, за допомогою якої можна підірвати імідж будь-якого підприємства. Зацікавлені особи можуть завдати шкоду і підірвати імідж підприємства, наприклад через застосування бот-мереж, DDOS-атак, злом конфіденційних даних підприємства, у т. ч. злом клієнтської бази підприємства, розповсюдження недостовірної інформації через соціальні мережі, ЗМІ тощо).

*Рівень професіоналізму персоналу.* Зростання кваліфікації робочої сили, соціальна і політична активність працівників є одним з чинників економічного розвитку підприємства (впровадження інноваційних напрямів розвитку в діяльності підприємства, впровадження нових прогресивних технологій, збільшення обсягів виробництва). Нині цінними вважаються працівники, що володіють спеціальними знаннями, здатні впроваджувати нововведення в організаційній, управлінській, науково-технічній, екологічній сферах. Мобільність, комунікабельність працівників, здатність швидко перелаштовуватися, підвищувати кваліфікацію, працювати (керувати) на відстані – цінні характеристики людських активів підприємства. Підприємствам необхідно розробляти стратегії щодо навчання роботи працівників на відстані (окрім тих робітників, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі).

*Галузеві (виробничі, географічні тощо).* На сьогодні зростає попит на високоякісні, безпечні харчові продукти, що мають бути в пріоритетах випуску кожного підприємства. Зростання обсягів випуску продукції, що базується на інноваційній основі супроводжується випуском нових продуктів харчування та удосконаленням наявних рецептур буде сприяти економічному розвитку підприємства. У зв'язку із виникненням проблем, що пов'язані з пандемією, харчові продукти мають додатково оброблятися для можливості уникнення розповсюдження вірусу, а також щільно упаковуватися. Необхідно сприяти розробці і впровадженню новітніх технологій з обробки продуктів харчування для усунення зараження, поширення шкідливих мікроорганізмів і вірусів через вироби. Нині використовуються харчові продукти, які пропонуються без упаковки, наприклад у виробництві хлібобулочних виробів, борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання. Проте на сьогодні всі продукти мають бути упаковані. Також необхідно розробити і використовувати спеціальну (тимчасову) упаковку (окрім основної), яка буде виконувати захисну функцію і зніматися за необхідності, що дасть змогу уникнути необхідності обробки основної упаковки і знизить рівень розповсюдження патогенних мікроорганізмів. У процесі розробки тимчасової упаковки необхідно враховувати її органічність для уникнення забруднення навколишнього середовища. Впровадження використання додаткової (тимчасової) упаковки має сприяти підвищенню попиту на такі продукти харчування, порівняно з додатково незапакованими продуктами, тому що додатковий захист знизить рівень зараження.

Частина галузей харчової промисловості тяжіє до сировинних районів, інша – до районів споживання. В кризових умовах на підприємствах змінюються виробничі ланцюги з постачальниками і покупцями, тому вони повинні вміти вчасно переорієнтуватися, не втративши налагоджені зв'язки із контрагентами. В процесі розміщення підприємств у різних країнах, наприклад дочірніх, в умовах кризових

явищ можуть виникнути проблеми, зокрема пов'язані зі складністю керування підприємством, яке знаходиться в іншій країні.

*Наявність складових бренду.* Під час створення торгової марки суб'єкт господарювання має враховувати технічну можливість її фіксації для реєстрації відповідно до правил чинного законодавства. Також може застосовуватися маркетингова стратегія зонтичного бренду, яка дає змогу розширити частку, випускаючи різну продукцію під однією торговою маркою. Тобто бренд може мати декілька продуктових лінійок.

*Соціальні.* Нині суб'єкти господарювання, окрім господарської діяльності, ведуть активну соціальну діяльність. У зв'язку із їхньою участю у гуманітарних заходах під час військових конфліктів, пандемій, стихійних лих імідж підприємства може зростати. Постійна громадська, культурна, спортивна діяльність підприємств теж може позитивно впливати на їхній імідж.

*Маркетингові.* Створення підприємствами широких каталогів продукції для різних категорій споживачів і ринків (внутрішніх, зовнішніх). У вигляді паперової реклами (флаєрів, буклетів, брошур тощо), а також представленої на сайтах підприємства для широкого кола інтернет-користувачів. Розроблення безперебійної системи служби доставки продукції для оптових покупців.

*Техніко-технологічний рівень розвитку.* Стратегія підприємства має бути спрямована на техніко-технологічне оновлення виробничої бази на інноваційній основі. Розвитку технологічних інновацій сприяє впровадження маловідходних і ресурсозберігаючих технологій.

Професор Л. Радкевич вважає, що до основних напрямів інноваційної діяльності у харчовій галузі необхідно віднести такі: технологічні (процесні); продуктові (асортиментні); маркетингові (управлінські); інфраструктурні (організаційні). До основних технологічних інновацій підприємств харчової галузі належать:

– розробка та впровадження технологій зберігання сировини, що є основою для виробництва харчових продуктів;

- застосування ресурсозберігаючих технологій, які характеризуються максимально корисним виходом готової продукції та мінімумом відходів, на основі сучасних методів обробки;
- удосконалення технологічних процесів з метою скорочення часу виробничого циклу без втрати якості готової продукції;
- розробку та впровадження власних пакувальних ліній, які повністю відповідатимуть специфіці продуктів, що виготовляються;
- удосконалення тари, упакування та способів перевезення [158].

До інноваційних технологій обробки харчових продуктів і сировини, з якої вона виготовляється, можна віднести застосування іонізуючого випромінювання в харчовій промисловості для продовження термінів зберігання риби, морепродуктів, птиці, м'яса, яєць, овочів, фруктів, пива, консервів, приправ шляхом стерилізації і пастеризації продукції.

Суперечки про безпеку іонізуючого опромінення продуктів були припинені в 1980 р. Відразу три авторитетні організації (Міжнародне агентство з атомної енергії (МАГАТЕ), Всесвітня організація охорони здоров'я (ВООЗ) та міжнародна продовольча і сільськогосподарська організація Об'єднаних Націй (ФАО ООН)) на підставі аналізу результатів численних досліджень зробили висновок про безпеку харчових продуктів для людини. За даними експерта, сьогодні річний обсяг продуктів харчування в світі, які проходять обробку іонізуючим опроміненням, оцінюється в 700–800 тис. т., а ринок цих послуг в грошовому вираженні досягає \$2 млрд – має стійку тенденцію зростання. Очікується, що до 2020 р. він буде становити \$4,8 млрд. Близько 40 країн проводять опромінення харчової продукції на постійній основі [236].

Впровадження інноваційних технологій на підприємстві має носити послідовний стратегічний, а не поодинокий характер. Впровадження технологічних інновацій впливає на випуск інноваційної продукції, що сприяє зростанню конкурентоспроможності підпри-

ємства і зниженню виробничих витрат. Основна проблема полягає в тому, що підприємства не мають фінансових ресурсів для впровадження техніко-технологічних інновацій.

*Застосування заходів захисту екології.* У результаті виробничої діяльності переробних підприємств, у т. ч. харчової галузі, виникає негативний вплив на природне середовище. Це здійснюється через забруднення гідросфери, атмосфери та ґрунтів, що може відбуватися у результаті утворення рідких, газоподібних та твердих відходів.

Харчові підприємства залежно від виду економічної діяльності мають різний рівень негативного впливу на екологію через забруднені стоки, які утворюються в процесі виробництва. Також рівень забруднення навколишнього середовища залежить від застосовуваних очисних технологій підприємств. У результаті діяльності є необхідність встановлення високоякісних очисних споруд для очищення води, яка споживається у великій кількості в процесі харчового виробництва. Особливо негативний вплив на навколишнє середовище має виробництво м'яса та м'ясних продуктів, цукру, дріжджів, а також спирту. Негативним фактором також є підвищений рівень шуму, що супроводжує діяльність харчових підприємств. Харчові підприємства можуть застосовувати механічні, хімічні, фізико-хімічні способи очищення води. Застарілі технології очистки не забезпечують необхідного ступеня очищення і забруднюють екологію, що негативно впливає на імідж підприємства. Може застосовуватися біохімічний спосіб, який вважається більш прогресивним через те, що забезпечує розкладання більшості складних органічних сполук. Стратегія кожного сучасного підприємства харчової промисловості має бути спрямована на збереження стійкості біосфери, на нерозбалансування рівноваги природних систем. Отже, ефективність очисних споруд і технології очистки відходів є важливим фактором захисту навколишнього середовища, який позитивно впливає на його імідж і гудвіл.

Наведений склад факторів (внутрішніх, зовнішніх) у різній їх комбінації, впливають на внутрішній і зовнішній гудвіл. Різниця між внутрішнім і зовнішнім гудвілом все одно не буде мати значних розбіжностей, якщо підприємство здійснювало управлінський облік гудвілу і під час продажу підприємства може обґрунтувати і документально підтвердити сформований зовнішній гудвіл. Загалом нині у світі відбуваються зміни, які впливають на розвиток економік всіх країн світу, в т. ч. на вітчизняну економіку і окремо на кожне підприємство, що розкриває перед ними нові можливості.

Постійно повинна проводитись робота з переведення об'єктів, що входять до внутрішнього гудвілу з управлінського обліку в систему фінансового (бухгалтерського) обліку.

Хоча внутрішній і зовнішній гудвіл мають подібну природу, тобто спільні ознаки, але між ними є різниця, яка потребує розкриття і обґрунтування. Їхня порівняльна характеристика дасть змогу глибше вникнути в сутність кожного з них. Відмінні ознаки внутрішнього і зовнішнього гудвілу згруповано в табл. 4.2.

*Таблиця 4.2*

#### **Відмінні ознаки внутрішнього і зовнішнього гудвілу**

№ з/п	Назва ознаки	Внутрішній гудвіл	Зовнішній гудвіл
1	2	3	4
1.	Відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності	Не відображається	Відображається
2.	Відображення у внутрішньогосподарської звітності	Відображається	Рішення адміністрації
3.	Сфера використання	Впливає на дії менеджерів, для встановлення попередньої вартості компанії	Дає змогу оцінити різницю між ринковою і балансовою вартістю компанії під час її продажу
4.	Облікові вимірники (способи відображення інформації)	Грошова одиниця, години, штатні одиниці, якісні показники	Грошова одиниця
5.	Користувачі інформації	Внутрішні і менеджери	Внутрішні і зовнішні користувачі

Продовження табл. 4.2

1	2	3	4
6.	Методи і методика обліку	Обирається підприємством самостійно	Визначено П(С)БО
7.	Методи оцінювання	Обирається підприємством самостійно	Визначено П(С)БО 19
8.	Обов'язковість ведення обліку	Рішення адміністрації	За наявності такого активу є обов'язковим згідно із законодавства
9.	Точність інформації	Наявність приблизних оцінок	Зафіксований показник у фінансовій звітності
10.	Деталізація даних	Відповідні групи інтелектуальних активів, економічних та інших переваг	Узагальнений показник
11.	Спосіб виникнення	У процесі поточної діяльності підприємства	Під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів
12.	Агенти оцінювання	Внутрішні	Зовнішні
13.	Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ

Джерело: складено автором.

Внутрішній гудвіл під час поточної діяльності обліковується в середині підприємства, а зовнішній гудвіл виходить назовні і буде відображатися в балансі після продажу підприємства. Зовнішній гудвіл відображається у фінансовій звітності і примітках до неї, а внутрішній – ні, він може відображатися в управлінській (внутрішньогосподарській) звітності. Різниця між ними полягає в тому, що зовнішній гудвіл є узагальненим показником у звітності підприємства покупця і не показує величини кожного структурного елемента гудвілу. Внутрішній гудвіл узагальнює і поєднує в собі відповідні групи інтелектуальних активів, економічних та інших переваг.

Вартість та складові внутрішнього гудвілу є об'єктом комерційної таємниці, це ускладнює встановлення їхньої аналогічної ринкової вартості. Вартість внутрішнього гудвілу потрібно визначати за рахунок понесених витрат, що пов'язані з його виникненням (створенням). Внутрішній гудвіл використовується самим підприємством,



а зовнішній гудвіл після реалізації підприємства – іншим суб'єктом господарювання. Оцінка внутрішнього гудвілу здійснюється до продажу підприємства. Щодо оцінки зовнішнього гудвілу то його вартість встановлюється експертами з оцінки, професійними аудиторами тобто зовнішніми агентами. Під час визначення внутрішнього гудвілу його оцінюють бухгалтери управлінського обліку підприємства. При функціонуванні внутрішнього гудвілу підприємство протягом своєї діяльності з певною періодичністю отримує прибуток. Щодо зовнішнього гудвілу, то він виступає товаром під час реалізації підприємства і дає змогу отримати додаткову вартість, як різницю між ринковою і балансовою вартістю підприємства. Зовнішній гудвіл надалі буде приносити прибуток суб'єкту господарювання, що придбав підприємство. Тому на основі зазначених вище відмінностей необхідно розрізняти окремі поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл» для чіткого розуміння, про який вид гудвілу йде мова. Зовнішній гудвіл буде розраховуватися за правилами бухгалтерського обліку, а внутрішній буде показником управлінського обліку.

Зовнішній гудвіл буде складатися з інтелектуальних активів, розташування, із синергетичного ефекту, який охоплює взаємодію всіх матеріальних і нематеріальних активів.

У науковій літературі висвітлено різні підходи щодо складових, які відносять до внутрішньогенерованого гудвілу.

На думку В. Травіна, в бухгалтерському обліку потрібно виокремлювати такі складові внутрішнього гудвілу, а саме:

1. Економічні та інші привілеї (отримання права на здійснення діяльності, в т. ч. вартість ліцензій, патентів та інших дозволів; витрати на участь у тендерах);

2. Ділова репутація (реклама конкурентних переваг, в т. ч. витрати на рекламування виробничих потужностей, переваг обладнання, що використовується, екологічності виробництва, якості продукції, технічних можливостей тощо).

3. Імідж, створений персоналом (витрати на підвищення кваліфікації працівників, у т. ч. витрати на перепідготовку кадрів, участь у тренінгах, конференціях, семінарах тощо).

4. Ділові зв'язки (витрати на участь у виставках, конференціях, форумах, на організацію та проведення спільних заходів з діловими партнерами (конференції, виставки, форуми тощо), на створення торгової марки, витрати на отримання сертифікатів якості та на укладання договорів про співпрацю тощо) [181, с. 196].

Г. Уманців відносить до внутрішнього гудвілу інтелектуальний капітал, який охоплює: 1) людський капітал втілений у працівниках у вигляді досвіду та знань, здібностей до нововведень, а також у загальній культурі, філософії фірми, її внутрішніх цінностей, культурі управління; 2) технологічний (структурний) капітал – це технічне і програмне забезпечення, патенти, торговельні марки, зв'язки; 3) клієнтський капітал (у т. ч. ділова репутація та зв'язки із споживачами) [183].

М. Бондар вказує на те, що економічний підхід під гудвілом (відповідно і під внутрішньогенерованим) передбачає деякі активи (кваліфікація персоналу, технології, високий рівень менеджменту й ін.) [7, с. 529].

Внутрішній гудвіл – це сукупність інтелектуальних активів (людських, клієнтських, організаційних, соціальних, екологічних, персонального внутрішнього гудвілу керівника, НМА пов'язаних з контрактами), економічних та інших переваг суб'єкта господарювання, що впливають на ефективність ведення його бізнесу і конкурентоспроможність, використовується в поточній діяльності з метою одержання майбутніх вигод і додаткових прибутків.

На сьогодні не розроблено нормативно-законодавчих документів щодо відображення внутрішнього гудвілу в бухгалтерському обліку. Через прогалини щодо ведення бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу загалом і за його складовими неможливо оцінити ринкову вартість підприємства під час його поточної діяльності, що

негативно впливає на управління вартістю і діяльність компанії. Пропонуємо обліковувати внутрішній гудвіл не тільки у фінансовому, а й в управлінському обліку.

Внутрішній гудвіл наявний протягом поточної діяльності підприємства і формується на основі складених всіх інтелектуальних активів, а також економічних та інших переваг, що не обліковуються в бухгалтерському обліку. Він має бути об'єктом управління за своїми складовими.

За рахунок взаємодії сукупності всіх складових НМА, що відображаються в бухгалтерському обліку та інтелектуальних активів, що формують внутрішній гудвіл і які потрібно розкривати в управлінському обліку, створюється синергетичний ефект, який впливає на внутрішнє і зовнішнє середовище. В процесі використання людських активів необхідно враховувати, що знання і зусилля команди фахівців під час їхньої взаємодії можуть посилюватися.

Вплив і зміна внутрішнього середовища відбувається під час господарської діяльності і взаємодії сукупності користувачів (власників, менеджерів, працівників), що ґрунтується на використанні інформації управлінського обліку, яка відображається у внутрішній документації і звітності. У зв'язку з використанням сукупності нематеріальних ресурсів підприємства відбуваються такі зміни у внутрішньому середовищі: накопичення інформації про інтелектуальні активи в управлінському обліку, що потребує проведення аналітичної роботи; зміна мікроклімату в колективі; зростання мотивації працівників щодо здобуття нових знань (підвищення кваліфікації працівників, їхня участь у тренінгах, семінарах); підвищення рівня соціальної захищеності працівників; зростання соціальної мотивації; підвищення особистої репутації керівника і персоналу.

Оскільки суб'єкти господарювання не можуть бути ізольованими від зовнішнього середовища, то протягом своєї господарської діяльності взаємодіють з учасниками економічної діяльності. Вплив на зовнішнє середовище суб'єктів господарювання здійснюють такі

групи агентів, як споживачі, покупці, клієнти, постачальники, підприємники, партнери по бізнесу, замовники, конкуренти, владні структури, банківські установи, громадські організації, місцеві жителі. Хоча зазначені вище зовнішні користувачі не мають доступу до внутрішньої документації і звітності, але у деяких випадках вони можуть потребувати такої інформації. Наприклад, під час перевірок податкових органів, на запит банку при наданні кредиту або при шахрайському заволодінні внутрішньою інформацією конкурентами. Нині підприємство без належного інформування користувачів зовнішнього середовища про результати своєї діяльності (наприклад, про екологічні, соціальні активи) може зазнати збитків. Навпаки, за підтримки підприємством освітніх, спортивних, культурних заходів і участі у вирішенні екологічних проблем з одночасним і належним висвітленням інформації можна значно підвищити рейтинг торговельної марки (бренду) і відповідно вартість підприємства.

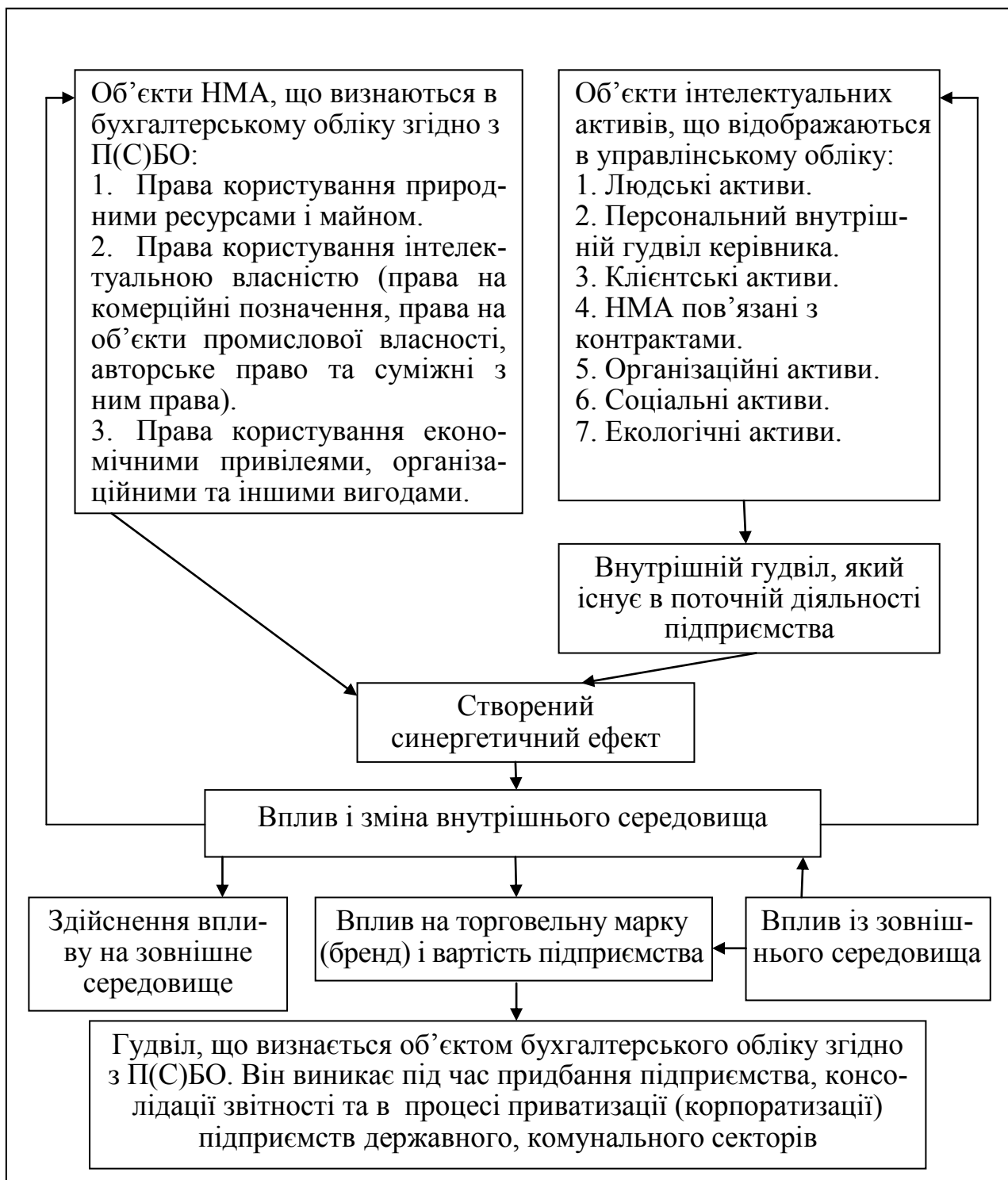
Особливе місце займає інформація про нематеріальні ресурси, що стосується взаємодії з конкурентами і виходить з підприємства в зовнішнє середовище. Витік такої інформації може завдати серйозних збитків компанії і знизити її вартість. Також, якщо із зовнішнього середовища на підприємство надійде інформація про високі стандарти якості виробленої конкурентами продукції або інноваційні підходи щодо використання ними своїх інтелектуальних активів, то це може спонукати підприємство до підвищення своїх стандартів і впровадження новітніх підходів до розвитку інтелектуальних активів.

Загалом підприємство не може впливати на зовнішнє середовище тобто на його фактори, але ведення управлінського обліку НМА й інших інтелектуальних активів та вчасне проведення аналітичних процедур щодо ефективного використання, контролю і їх захисту дає можливість встановити і передбачити ситуації, які є важливими або загрозливими для підприємства. Це дасть можливість вчасно обрати відповідний варіант дій для використання, збереження, розвитку НМА й інтелектуальних активів.

У зв'язку з розвитком і правильним управлінням НМА й внутрішнім гудвілом підприємства, взаємодії внутрішнього і зовнішнього середовища відбувається вплив на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства. Зазначені вище процеси, що відбуваються протягом життєвого циклу підприємства, під час його продажу формують гудвіл.

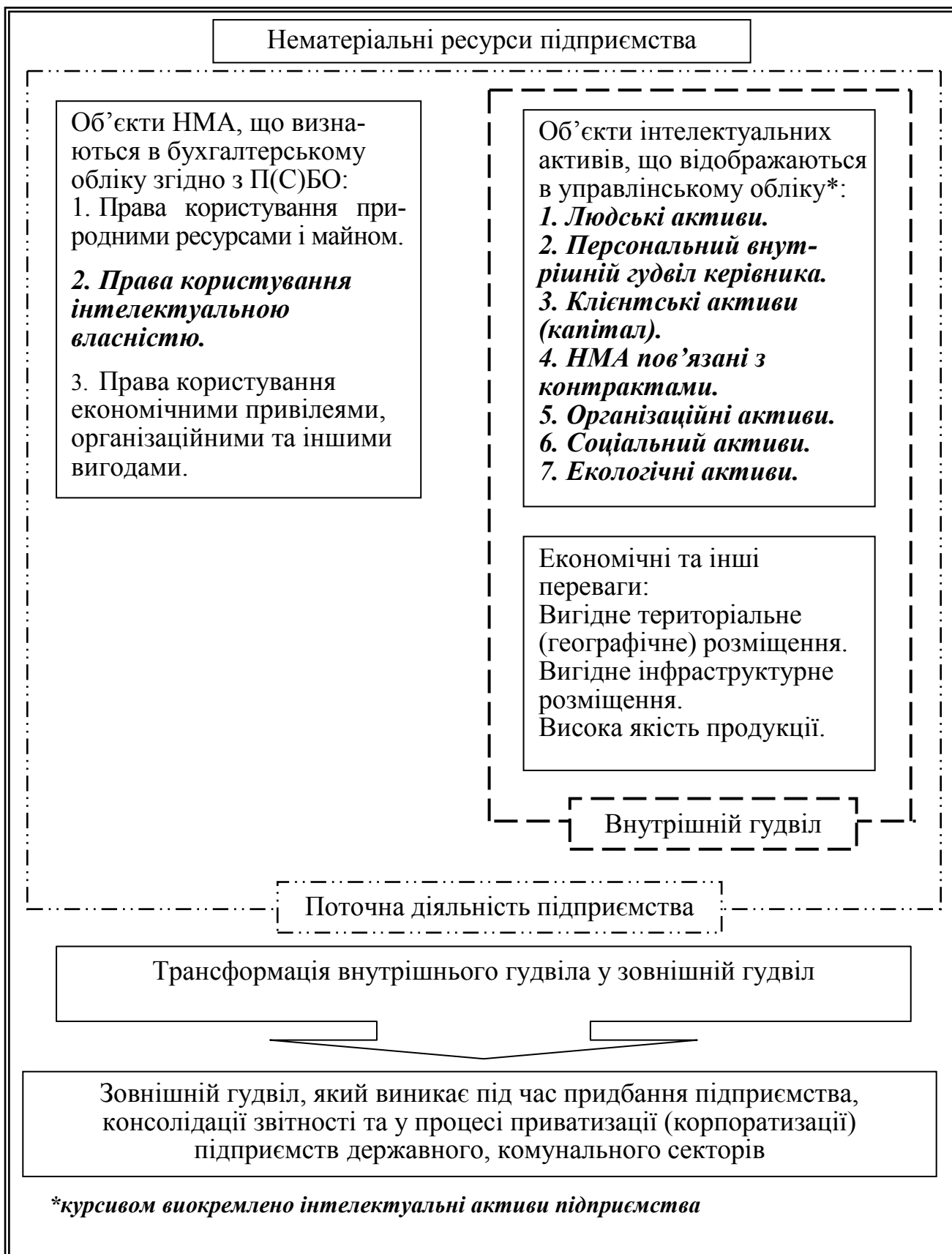
Управління внутрішнім гудвілом повинно супроводжуватися оцінюванням слабких і сильних сторін підприємства для посилення або утримування ринкових позицій на внутрішніх і зовнішніх ринках. Необхідно постійно аналізувати рівень внутрішнього гудвілу і на методологічному рівні займатися пошуком шляхів визнання цих об'єктів обліку із забезпеченням їхнього нормативно-законодавчого захисту. Загалом свідомий пошук і розуміння, за рахунок чого формується і зростає внутрішній гудвіл, сприяє усвідомленню того, що саме впливає на зростання популярності торговельної марки (бренду), ділову репутацію компанії та її ринкову вартість. На нашу думку, дослідження динаміки внутрішнього гудвілу необхідно здійснювати протягом всього життєвого циклу підприємства, що передбачає ведення внутрішньої документації і складання управлінської звітності про внутрішній гудвіл в розрізі його складових. Також інформація про внутрішній гудвіл, що розкривається в управлінському обліку, може бути використана для складання Звіту про управління.

Зазначені вище об'єкти НМА, що відносять до інтелектуального капіталу, потребують введення відповідних аналітичних рахунків, які в сукупності будуть визначати вартість внутрішнього гудвілу. Вплив НМА й інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства наведено на рис. 4.3.



**Рис. 4.3. Вплив НМА й інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства**

Джерело: складено автором.



**Рис. 4.4. Структура і взаємозв'язок всіх складових нематеріальних ресурсів підприємства в бухгалтерському й управлінському обліку**

Джерело: складено автором.

Вітчизняні компанії мають працювати в напрямі проведення процедур щодо трансформації власних винаходів, програмних продуктів, корисних моделей і розробок на інтелектуальну власність відповідно до вимог чинного законодавства, що сприятиме зростанню інтелектуальних активів підприємства.

Інтелектуальний капітал (активи) має свою природу, що розкрита вище і базується на знаннях, навичках, творчих здібностях тощо.

Зазначимо, що для стабільного економічного зростання країни важливо розуміти значення освіти і науки як одного з найважливіших аспектів прогресу, існування, функціонування і розвитку суспільства. Держава через низку механізмів та інструментів може впливати на процеси регулювання освітньої та наукової діяльності й сприяти її розвитку. Її вплив може здійснюватися через розробку та удосконалення нормативно-правового забезпечення, покращення фінансування, матеріальне та моральне заохочення виконавців науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі НДДКР) тощо. Продукт цих наукових розробок може стати інтелектуальною власністю і відповідно може бути віднесений до НМА.

Нині Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою КМУ № 830 від 20.07.1996 р., є застарілим і не відповідає сучасним економічним вимогам і чинному законодавству. Відповідно виникла нагальна потреба в розробці якісного, сучасного, зручного в користуванні та узгодженого з вітчизняною та міжнародною нормативною базою документа з обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі – НДДКР).

Оцінювання стану наукової сфери, результатів наукових досліджень у країнах світу здійснюється на міжнародному рівні за багатьма показниками різноманітних авторитетних рейтингів, до яких, зокрема, належить Глобальний інноваційний індекс (Global Innovation Index). Глобальний інноваційний індекс (ГІІ) – досліджен-



ня інноваційного клімату країн, яке проводиться з 2007 р. Дослідження оцінює елементи національних економік, у яких протікають інноваційні процеси. Рейтинг щорічно складає Корнельський університет (Cornell University) спільно з міжнародною школою бізнесу INSEAD та Всесвітньою організацією інтелектуальної власності (World Intellectual Property Organization, WIPO, BOIB) [164, с. 71].

Місце, що займає Україна в міжнародних порівняннях, і показники рейтингового оцінювання сфери досліджень і розробок України, наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

**Показники України по ГП і його складових, як «Людський капітал та дослідження» й «Знання та технологічні результати» за 2017 р.**

ГП (ГП)		Складові ГП															
		Людський капітал та дослідження (Human capital & research)		У т. ч.						Знання та технологічні результати (Knowledge and technology outputs)		У т. ч.					
				Освіта (Education)		Вища освіта (Tertiary education)		Дослідження та розробки (Research & development (R&D))				Створення знань (Knowledge creation)		Вплив знань (Knowledge impact)		Розповсюдження знань (Knowledge diffusion)	
М	І	М	І	М	І	М	І	М	І	М	І	М	І	М	І	М	І
50	37,6	41	39,6	30	58,3	26	47,1	51	13,4	32	32,8	16	45,5	77	28,1	54	24,6

Скорочення: Місце – М; Індекс – І  
Джерело: сформовано на основі даних [269].

У 2017 р. Україна за цим рейтингом зайняла 50 місце серед 127 країн світу. Порівнюючи показники попередніх років, це – найвища позиція за останні 5 років, а щодо 2016 р. підняття відбулося на 6 пунктів.

Хоча за попередні п'ять років до 2017 р. відбулося зростання індексу ГП на 21 пункт, але Україна згідно з цим рейтингом займає нижче положення від таких країн, як Катар, Монтенегро, В'єтнам, Чилі, Російська Федерація тощо.

У рейтингу країн Україна за такими складовими ГП, як «Людський капітал та дослідження (Human capital and research)»,

займає 41 місце, а за «Знання та технологічні результати (Knowledge and technology outputs)» – 32 місце. За показником «Дослідження і розробки (Research & development, R&D)» Україна у 2017 р. посіла 51 місце, втративши одну позицію, порівняно з 2016 р. [164, с. 73].

Отже, показники, наведені в табл. 4.3, забезпечили підняття рейтингу України на 50 місце. Звернемо увагу на те, що рейтинг ГП містить такі показники:

- «Інституції» – 101 місце,
- «Інфраструктура» – 90 місце,
- «Розвиток внутрішнього ринку» – 81 місце.

Ці показники є низькими в Україні. Також у цьому рейтингу Україна має такі результати, як «Розвиток бізнесу» – 50 місце, «Результат творчої діяльності» – 49 місце.

Як зазначено в аналітичній довідці МОН України «Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік», протягом останніх років наукоємність ВВП залишається критично низькою, що призводить до втрачання наукою здатності виконувати економічну функцію. У 2017 р. цей показник був найнижчим та становив 0,45% ВВП (2016 р. – 0,48%, 2015 р. – 0,55%), у тому числі за рахунок коштів державного бюджету – 0,16% ВВП (2016 р. – 0,16%, 2015 р. – 0,20%) [164, с. 92]. За даними 2016 р., частка обсягу витрат на дослідження і науково-технічні (експериментальні) розробки (далі – ДіР) у ВВП країн ЄС-28 у середньому становила 2,03%. Більшою за середню вона була у Швеції – 3,25%, Австрії – 3,09%, Німеччині – 2,94%, Данії – 2,87%, Фінляндії – 2,75%, Бельгії – 2,49%, Франції – 2,25%; меншою – у Македонії, Латвії, Румунії, Кіпрі та Мальті (від 0,43% до 0,61%) За даними Державної служби статистики України, у 2017 р. тривала тенденція зменшення кількості організацій, які здійснюють НДР в Україні [164, с. 9].

Загалом вищезазначене свідчить про те, що Україна знаходиться у доволі суперечливому й критичному становищі щодо роз-

витку науки та інновацій, проведення досліджень і розробок. На фоні зростання ГП до 2017 р. одночасно можна відзначити критично низьку наукоємність ВВП в Україні, особливо порівнюючи цей показник з країнами ЄС. Отже, робота з покращення наукової діяльності в країні має відбуватися в різних напрямках. Насамперед це стосується фінансування НДДКР, збереження та примноження кадрового потенціалу. Особливо актуальними на сьогодні є виокремлення напрямів щодо удосконалення планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР. Необхідно визначити єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості НДДКР, враховуючи галузеві особливості для забезпечення прозорості цього процесу.

З метою актуалізації відміни Типового положення МОН України було ініційовано створення робочої групи з розроблення проєкту нового нормативно-правового акта щодо планування, обліку й калькулювання собівартості НДДКР.

Нижче викладені пропозиції щодо розробки нової версії цього документа.

Назву Типового положення доцільно замінити на «Методичні рекомендації з планування і обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи» (далі – Методичні рекомендації). Внесення змін у назву пояснюється тим, що перелік калькуляційних статей та їхня структура відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та чинних стандартів бухгалтерського обліку не можуть бути типовими (однаковими) для всіх підприємств. Нині цей перелік має рекомендаційний, а не обов'язковий характер. Отже, слово «типове» не має бути у назві нового документа.

Взявши за основу структури Методичних рекомендацій, зміст Типового положення, в останньому необхідно внести певні зміни. Так, зокрема у пункті 1 чинного Типового положення зазначено, що воно розроблене на підставі Закону України «Про оподаткування

прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. та Правил до його застосування, які втратили чинність.

Цей пункт Типового положення потрібно замінити і викласти в такій редакції: Методичні рекомендації з планування і обліку витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, розроблені на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1996 р., Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність» № 848-VIII від 26.11.2015 р. та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» № 568 від 18.05.2012 р.

Пункт 3 нового документа викласти в такій редакції: Методичні рекомендації встановлюють єдині методичні засади з планування й обліку витрат на НДДКР суб'єктів державного сектору.

Пункт 4 Методичних рекомендацій повинен мати такий зміст: експериментальні виробництва, які входять до складу організацій і виконують НДДКР, планування та облік витрат здійснюють відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат підприємств відповідних галузей економіки.

Пункт 7 Методичних рекомендацій доцільно викласти в такій редакції: Витрати на виконання НДДКР групуються відповідно до їхнього економічного змісту за такими елементами витрат:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);

- відрахування на соціальні заходи;

- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);

- амортизація;

- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);

– інші витрати за обмінними операціями (курскові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Ця правка буде відповідати класифікації витрат, наведеній у п. 2 Р. II НП(С)БО 135 «Витрати». У п. 9 Типового положення назву елемента «Витрати на оплату праці» необхідно замінити на «Оплата праці». У п. 14 цього положення назву елемента «Амортизація основних фондів та нематеріальних активів» доцільно замінити на «Амортизація».

В п. 15 Типового положення назву елемента «Інші витрати» потрібно замінити на «Інші витрати за обмінними операціями», а п.п. 13 п. 15 необхідно виокремити в окремий елемент «Фінансові витрати». Ці зміни також будуть відповідати п. 2 Р. II НП(С)БО 135 «Витрати».

Пункт 16. Типового положення потрібно узгодити з п. 1 Розділу IV «Собівартість продукції, робіт, послуг» НП(С)БО 135 «Витрати».

У п. 16. Типового положення «Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, що групуються за відповідними статтями», доцільно замінити назву статей «інші витрати» на «інші прямі витрати» та «накладні витрати» на «загальновиробничі витрати».

З переліку витрат, що віднесені до калькуляційних статей собівартості та конкретизовані в пунктах 17–25, вилучити витрати, що не входять у собівартість відповідно до вимог НП(С)БО 135 «Витрати».

За текстом Типового положення необхідно замінити терміни: «основні фонди» на «основні засоби»; «інші основні фонди» на «інші основні засоби»; «основні виробничі фонди» на «основні виробничі засоби».

З номенклатури статей «Накладні витрати», що наведені в додатку 1 Типового положення, вилучити витрати, які не мають

входити у собівартість НДДКР (наприклад, п. 1, п. 7, а п. 14 в частині податків, які відмінені та ін.).

У Розділі «Планування собівартості НДДКР» Типового положення терміни «інші витрати» та «накладні витрати» замінити на «інші прямі витрати» і «загальновиробничі витрати».

П. 38, п. 39, п. 45, п. 48. Типового Положення містять посилання на Положення «Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні», затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р., яке втратило чинність. Замість нього доцільно робити посилання на НП(С)БО 135 «Витрати».

У додатках 2–6 необхідно замінити назву калькуляційних статей на ті, які пропонуються у п. 16 Методичних рекомендацій. У всіх додатках необхідно замінити «млн крб» на «тис грн».

Ці пропозиції є основними і їх не можна вважати вичерпними, тому що ще передбачається доволі кропітка і тривала робота. Наприклад, особливої уваги потребує вивчення і внесення пропозицій щодо елементів витрат, що стосуються заробітної плати виконавцям НДДКР. Ми повністю погоджуємося з професором Т. Єфименко, яка вважає, що у чинному Типовому положенні у п. 10–12, що стосуються виплат основної заробітної плати, яка планується або не планується, а також виплат додаткової заробітної плати, є пункти, які згідно з чинним законодавством втратили чинність і потребують нагального перегляду або вилучення. Наприклад, це стосується натуральної оплати праці, виплати за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботу в пустелях, виплати працівникам, працевлаштованим з інших організацій, оплата праці студентів вищих закладів освіти та учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які працюють в організаціях у складі студентських загонів. Також ці пункти потребують уточнень щодо віднесення виплат до основної або додаткової заробітної плати. У п. 10–12 Типового положення необхідно внести зміни відповідно до Наказу ДКС України № 5 від 13.01.2004 р. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати.

Під час роботи над реформуванням чинного Типового положення особливу увагу необхідно приділити галузевим особливостям діяльності підприємств, які виконують НДДКР. Тобто, з одного боку, цей документ має бути базовим для його використання у всіх галузях економіки у вигляді Методичних рекомендацій, а з іншого – бути зручним і гнучким для вираховування всіх особливостей певної галузі.

## **4.2. Практичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів у діяльності підприємств харчової промисловості**

Нематеріальні активи є важливим об'єктом управлінської діяльності за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства. Отже, аналіз наявності та використання НМА є важливою складовою управлінського обліку, що сприяє підвищенню ефективності системи управління конкурентоспроможності продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Вивчення сучасних теоретичних та практичних наукових розробок у сфері аналізу НМА показало, що сучасний інструментарій аналізу й оцінювання економічної ефективності НМА доволі широкий і передбачає велику кількість інструментів та методик.

Одним із першочергових і найбільш важливих напрямків аналізу НМА є оцінювання нематеріальних активів як складової майна підприємства. За нашою думкою проведення аналізу за цим напрямком, дасть змогу сформуванню чіткого уявлення про стан і використання НМА в діяльності суб'єктів господарювання.

Прошло близько 20 років з тих пір, коли в обліку та фінансовій звітності суб'єктів господарювання з'явилась така облікова категорія, як НМА. З метою оцінювання стану нематеріальних активів як складової майна провідних харчопереробних підприємств Вінницької області визначено їхню динаміку.

Як об'єкт дослідження були обрані 8 найбільш потужних підприємств харчового сектору Вінницької області за різними напрямками діяльності, які зараз володіють значними активами, що дає змогу розглядати їх як найбільш успішних представників харчової галузі у Вінницькій області.

Джерелами даних для розрахунків є інформація, розміщена на офіційних сайтах компаній, фінансова звітність, відкриті дані з мережі *Internet* та дані незалежних консалтингових агентств. Згідно з даними головного управління статистики у Вінницькій області за 2018 р. індекс виробництва промислової продукції в харчовій галузі, порівнюючи з аналогічним періодом 2017 р. зріс на 7,4% та становить 107,4% [186]. Все це свідчить про активний динамічний розвиток цього сегмента економіки.

Виокремлено підприємства, що були об'єктом аналізу:

- ПАТ «Вінницький ОЖК» (олія соняшникова, потужність переробки насіння соняшнику – 2,8 тис. т. /добу);
- ПрАТ «ПК «Поділля» (цукор, потужність переробки цукрового буряку – 7,6 тис. т. /добу);
- ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика» (хрін, кетчуп, соус, майонез, сухі сніданки, безалкогольні напої, потужність переробки 1,7 тис. т. сировини на рік);
- ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод» (виробництво соків та плодоовочевої консервації 40 млн умовних банок за сезон);
- ПрАТ Концерн Хлібпром (90 т хліба та хлібобулочних виробів за добу);
- ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» (виробництво м'яса, виробництво м'ясних продуктів, оптова торгівля шкірсировиною, шкурами та шкірою);
- ПАТ «Козятинхліб» (хліб та хлібобулочні вироби; сухарі, печиво, пироги, торти, тістечка; макаронні вироби);
- ПАТ «Вінницька кондитерська фабрика» (кондитерські вироби).



Таблиця 4.4

**Динаміка вартості НМА харчових підприємств Вінницької області за період 2016–2018 рр., тис. грн.**

№ з/п	Підприємство	Роки			Темп зростання, %		
		2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017	2018/2016
1	ПАТ «Вінницький ОЖК»						
	НМА залишкова вартість	5	4	45	80,0	1125,0	900,0
	НМА первісна вартість	10	10	57	100,0	570,0	570,0
	НМА накопичена амортизація	5	6	12	120,0	200,0	240,0
2	ПрАТ «ПК «Поділля»						
	НМА залишкова вартість	237	8133	22347	3431,6	274,7	9429,1
	НМА первісна вартість	344	8317	22742	2417,7	273,4	6611,1
	НМА накопичена амортизація	107	184	395	171,9	214,7	369,2
3	ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»						
	НМА залишкова вартість	172	161	245	93,6	152,2	142,4
	НМА первісна вартість	228	228	323	100,0	141,7	141,7
	НМА накопичена амортизація	56	67	78	119,6	116,4	139,3
4	ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»						
	НМА зал вартість	46	37	29	80,4	78,4	63,0
	НМА первісна вартість	124	124	124	100,0	100,0	100,0
	НМА накопичена амортизація	78	87	95	111,5	109,2	121,8
5	ПрАТ «Концерн Хлібпром»						
	НМА зал вартість	1506	1258	2036	83,5	161,8	135,2
	НМА первісна вартість	5110	5537	8061	108,3	145,6	157,7
	НМА накопичена амортизація	3604	4279	6025	118,7	140,8	167,2
6	ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»						
	НМА зал вартість	0	0	0	X	X	X
	НМА первісна вартість	35	35	35	100,0	100,0	100,0
	НМА накопичена амортизація	35	35	35	100,0	100,0	100,0
7	ПАТ «Козятинхліб»						
	НМА зал. вартість	290	196	108	67,6	55,1	37,3
	НМА первісна вартість	503	503	203	100,0	40,4	40,4
	НМА накопичена амортизація	213	307	395	144,1	128,7	185,4
8	ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»						
	НМА зал. вартість	460	581	613	126,3	105,5	133,3
	НМА первісна вартість	1405	1797	2186	127,9	121,6	155,6
	НМА накопичена амортизація	945	1216	1573	128,7	129,4	166,5

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

У результаті дослідження вартості НМА на вищезгаданих підприємствах згруповано показники, наведені в табл. 4.4. Аналіз даних, наведених у табл. 4.4 свідчить про те, що за станом на кінець

2018 р. за показниками балансової вартості найбільше НМА зосереджено в ПрАТ «ПК «Поділля»» – 22742 тис. грн, на другому місці – ПрАТ «Концерн Хлібпром» – 8061 тис. грн. Звертає на себе увагу та обставина, що в 2018 р. значно збільшилась вартість НМА в ПрАТ «ПК «Поділля»» – на 14214 тис. грн (з 8317 тис. грн у 2017 р. до 22742 тис. грн у 2018 р.). Найменшим обсягом НМА володіє ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» – 35 тис. грн.

Зростання вартості НМА простежується майже у всіх досліджуваних підприємствах. Найбільш позитивну динаміку за первісною вартістю за період 2016–2018 рр. показує ПрАТ «ПК «Поділля»» – 6611,1% та ПАТ «Вінницький ОЖК» – 900%. На інших підприємствах взагалі відсутні будь-які зміни (ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод» та ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»). ПАТ «Козятин Хліб» взагалі демонструє зниження первісної та залишкової вартості НМА (59,6% та 62,7%) та зростання накопиченої амортизації (185,4%).

Загалом дані з табл. 4.4 дають змогу зробити висновок про те, що створення нових технологій, впровадження інформаційних систем та технологій, розширення бізнесу на досліджуваних підприємствах зумовлює широке використання НМА, що підвищує їхню вартість.

Водночас надані показники не дають змоги зробити висновок про те, наскільки значним є НМА в складі майна суб'єктів господарювання. Для того, щоб оцінити, наскільки значними є НМА в майні підприємства, розглянемо показники динаміки питомої ваги вартості НМА аналізованих підприємств у загальній вартості майна та в вартості необоротних активів (табл. 4.5). Наведені дані дають змогу зробити однозначний висновок про те, що величина НМА у складі майна і необоротних активів, за даними фінансової звітності, є дуже незначною.

Лише в ПрАТ «ПК «Поділля»», ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика» та частка НМА у вартості майна і необоротних активів становить у межах 1–2%. На трьох з розглянутих підприємств (ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод», ПрАТ Концерн Хлібпром та ПАТ «Козятинхліб») вона становить десяту частину відсотка, а по

інших організаціях – тисячні і десятитисячні частини відсотку. На ПАТ «Тростянецький м'ясокомбінат» взагалі відсутня залишкова вартість НМА.

Таблиця 4.5

**Питома вага НМА в майні харчових підприємств Вінницької області за період 2016–2018 рр., тис. грн.**

№ з/п	Підприємство	2016	2017	2018	Темп зростання, %		
					2017/2016	2018/2017	2018/2016
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>ПАТ «Вінницький ОЖК»</b>							
1	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,000127	0,000104	0,001205	82,03	1155,55	947,88
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,000006	0,000051	0,001029	910,71	2017,67	18375,22
<b>ПрАТ «ПК «Поділля»</b>							
2	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,033	0,935	2,371	2829,77	253,70	7179,02
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,007	0,292	0,661	3996,39	226,19	9039,49
<b>ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»</b>							
3	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	1,46	0,93	1,07	63,70	115,18	73,36
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,41	0,27	0,37	66,96	135,74	90,90
<b>ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»</b>							
4	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,18	0,15	0,12	83,94	82,02	68,84
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,04	0,03	0,02	72,22	67,22	48,55
<b>ПрАТ «Концерн Хлібпром»</b>							
5	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,32	0,25	0,41	77,52	164,26	127,33
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,21	0,18	0,28	86,38	154,77	133,69

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8
6	ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»						
	ПАТ «Козятинхліб»						
7	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	2,47	1,66	0,51	67,37	30,52	20,56
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,99	0,66	0,27	67,02	40,29	27,00
	ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»						
8.	Питома вага НМА у вартості необоротних активів, %	0,0113	0,0152	0,0162	134,2	106,22	143,36
	Питома вага НМА у вартості майна підприємства, %	0,0106	0,0139	0,0149	130,7	107,54	140,58

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

Однак цей висновок (зроблений на основі показників фінансової звітності) суперечить господарській практиці. Сьогодні багато підприємств, що аналізуються, мають значні обсяги реалізації та високу вартість ринкових активів, що свідчить про велику частку нематеріальної складової їхнього капіталу, але показники фінансової звітності відображають іншу картину, що вказує про невідповідність балансової вартості НМА їхній реальній цінності.

У реальності НМА відіграють важливу роль у діяльності харчових підприємств. Очевидна невідповідність балансової та реальної вартості НМА є результатом застосовуваної на сьогодні недосконалої системи оцінювання та обліку об'єктів НМА.

Розглянемо ступінь придатності НМА на досліджуваних підприємствах. На трьох підприємствах (ПАТ «Вінницький ОЖК», ПрАТ «ПК «Поділля», ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика») показник придатності варіюється в межах 50–100%. Низькі значення коефіцієнта придатності (~ 25–50%) і відповідно високі значення нарахованої амортизації були в ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод», ПрАТ Концерн Хлібпром, ПАТ «Козятинхліб» та ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика». Щодо ПрАТ «Тростянецький

м'ясокомбінат» показник придатності взагалі 0, оскільки у фінансовій звітності ПрАТ НМА показані як повністю амортизовані за 2016–2018 рр. Водночас у ПАТ «Вінницький ОЖК» та ПрАТ «ПК «Поділля» простежується зростання показника придатності, що свідчить про збільшення обсягів НМА та підвищення рівня їхнього використання.

Таблиця 4.6

**Показник придатності НМА харчових підприємств Вінницької області за період 2016–2018 рр. (%)**

Підприємства	Роки			Темп росту, %		
	2016	2017	2018	2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2016
ПАТ «Вінницький ОЖК»	50,00	40,00	78,95	80,0	197,4	157,9
ПрАТ «ПК «Поділля»	68,90	97,79	98,26	141,9	100,5	142,6
ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»	75,44	70,61	75,85	93,6	107,4	100,5
ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод»	37,10	29,84	23,39	80,4	78,4	63,0
ПрАТ Концерн Хлібпром	29,47	22,72	25,26	77,1	111,2	85,7
ПрАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»	0,00	0,00	0,00	x	x	X
ПАТ «Козятинхліб»	57,65	38,97	53,20	67,6	136,5	92,3
ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»	32,74	32,33	28,04	98,8	86,7	85,7

Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики.

Глибший аналіз використання НМА можливий на основі використання ф. № 5 «Примітки до фінансової звітності». У розділі I Приміток розшифровується інформація про НМА підприємства і гудвіл, яка наведена в рядках 1000–1002 і в додатковій статті 1050 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Цей розділ має форму оборотно-сальдової відомості, тобто в ній наводяться дані про первісну вартість НМА та їхній знос на початок звітного року, надходження, вибуття, переоцінку та амортизацію цього виду активів з виведенням залишків на кінець звітного року.

У Примітках розкривається інформація щодо наступних груп НМА:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;

- права на комерційні позначення;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторське право та суміжні з ним права;
- інші нематеріальні активи.

Вивчення ф. № 5 досліджуваних харчових підприємств показує, що майже всі підприємства із зазначених груп НМА використовують лише: права користування природними ресурсами (ПрАТ «ПК «Поділля», ПрАТ «ПК «Поділля», ПАТ «Могилів-Подільський консервний завод») та права на комерційні позначення (ПАТ «Вінницький ОЖК», ПрАТ «Вінницька кондитерська фабрика»).

### **4.3. Організаційні засади обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними активами**

Управління НМА і внутрішнім гудвілом полягає в прийнятті менеджерами підприємства управлінських рішень, які будуть спрямовані на ефективне їх використання з метою збільшення обсягів реалізації продукції, зростання прибутку, розширення внутрішніх і зовнішніх ринків збуту, виконання стратегічних та економічних планів розвитку підприємства, збільшення його вартості, нарощування інтелектуального капіталу підприємства.

Управлінський облік внутрішнього гудвілу дає змогу спостерігати за зміною його складових, на які постійно впливають зовнішні і внутрішні фактори (розкриті в п. 4.1 монографії), що теж постійно змінюються. Ці зміни будуть впливати на прибутковість підприємства і його вартість.

Є спостереження, що вартість деяких підприємств завищена через спекуляції, що відбуваються на фондових біржах. Неможливість достовірно встановити вартість підприємств пов'язана з відсутністю методів об'єктивного оцінювання нематеріальної складової підприємства, тобто внутрішнього гудвілу.

Відділ управлінського обліку збирає інформацію по всіх ЦВ, що стосується НМА та інтелектуальних активів, частина інформації надходить із служби фінансового обліку. Тобто система управлінського обліку буде використовувати інформацію про НМА, що зафіксована в фінансовому обліку і частину інформації, що акумулюється тільки в управлінському обліку. Необхідно налагодити оперативну співпрацю центрів відповідальності між собою і відділом управлінського обліку для направлення запитів до ЦВ та одержання необхідної інформації відділом управлінського обліку. Керівники відповідних ЦВ у встановлені строки усі данні (закріплені за відповідним ЦВ), що розкривають стан НМА та інтелектуальних активів, мають направляти у відділ управлінського обліку. З системи управлінського обліку інформація передається управлінцям, які уповноважені оперувати інформацією з метою прийняття управлінських рішень (директор, заступники директора). На основі одержаної інформації про нематеріальні ресурси підприємства менеджери можуть загалом оцінити й визначити сильні і слабкі сторони, які впливають на імідж підприємства і його вартість, а також визначити показник внутрішнього гудвілу на конкретну дату. Ці фахівці також повинні працювати над розвитком і нарощуванням НМА й інтелектуальних активів підприємства. За необхідності оперування документально зафіксованими даними про нематеріальні ресурси може бути використане як письмове підтвердження й обґрунтування гудвілу, який сформується в процесі продажу підприємства. Також має бути забезпечений зворотній інформаційний зв'язок, від керівництва (директор, заступники директора) з службою управлінського обліку. Інформація про нематеріальні ресурси підприємства надається за необхідні проміжки часу (день, тиждень, місяць, квартал, рік).

Інформація в системі управлінського обліку має оперативно передаватися з кожного ЦВ встановленою відповідальною особою з впровадженням заходів для швидкого зворотного зв'язку і розробленою системою електронного документообігу. Інформація, що

акумулюється в системі управлінського обліку є конфіденційною, особливо це стосується об'єктів НМА, інформації щодо їхнього використання й управління ними.

Щодо кожного ЦВ може бути одержана, зведена й розкрита інформація таким чином:

- зведена інформація про структуру наявних НМА та інтелектуальних активів окремо за кожним ЦВ та щодо підприємства загалом;

- окремо щодо конкретного виду НМА, або інтелектуальних активів за кожним ЦВ та щодо підприємства загалом.

Основну частину інформації про НМА й інтелектуальний капітал має готувати служба управлінського обліку.

Інформацію про клієнтські активи мають готувати такі центри відповідальності, як юридичний відділ, комерційний відділ і служба управлінського обліку. Зібрана й згрупована інформація про клієнтів є не просто переліком клієнтів (споживачів) та постачальників, а вона передбачає проведення систематичної, накопичувальної роботи з формування інформаційної бази з наявними і потенційними клієнтами та їхніми характеристиками, на основі якої можуть прийматися виважені управлінські рішення.

Кожне підприємство самостійно визначає рівень, на якому буде вестися робота з клієнтськими активами. Враховуючи низку факторів (стратегію розвитку, розмір підприємства тощо), на підприємстві визначається формат клієнтської бази. Клієнтські активи мають стратегічне значення для підприємства і в разі їх правильного використання сприяють розвитку економічної діяльності підприємства.

Автоматизована робота з клієнтськими активами підприємства сприятиме швидкому пошуку необхідної інформації про клієнтів та може бути наочно представлена в різних розрізах. Така клієнтська база може зберігати історію роботи з клієнтом, що є важливим для аналізу.

Залежно від стратегії, розміру, фінансових можливостей підприємства клієнтська база може бути сформована за допомогою



програм Excel, Access, CRM-систем тощо. Нині попитом користуються сучасні CRM-системи.

CRM-система – це прикладне програмне забезпечення для організацій, призначене для автоматизації підприємств, для підвищення рівня продажів, поліпшення обслуговування клієнтів шляхом збереження інформації про клієнтів і взаємовідносин з ними. В CRM-системі центром всієї філософії бізнесу є клієнт, а головними напрямками діяльності компанії є заходи щодо забезпечення ефективного маркетингу, оскільки компанії, які використовують ці програми, збільшують обсяг продажів, піднімають рівень доходу [195, с. 88].

У табл. 4.7 наведено інформацію, яку має містити картка клієнта, що відображатиметься в управлінському обліку, і відповідний аналітичний рахунок до неї.

*Таблиця 4.7*

**Картка клієнта (покупця).  
Аналітичний рахунок 192.32 «Клієнтські активи. Покупці»**

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Бали	Суми, витрачені на розвиток КА
1	2	3	4	5
1.	Назва клієнта, компанії	Найменування назви Повне Скорочене		
2.	Вид клієнта	Вітчизняний Іноземний		
3.	Адреса	Дані		
4.	Керівник	ПІБ		
5.	Контактні особи: Головний бухгалтер Заступник директора	ПІБ Номер телефона		
6.	Банківські реквізити	Дані		
7.	Галузева приналежність (КВЕД)	Вид галузі, код, назва		
8.	Розмір компанії	Мікропідприємство Мале Середнє Велике СПД Фізична особа		

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4	5
9.	Наявність договору	Так Ні		
10.	Номер і період дії договору	Номер, дати		
11.	Найменування продукції	Номенклатура продукції		
12.	Види розрахунків	Аванс або попередня оплата Оплата після відвантаження продукції Оплата векселем Товарообмін, або бартерні операції		
13.	Валюта розрахунку	Гривня Долар Євро		
14.	Позадовірні відносини з клієнтами	Опис		
15.	Рівень доброчесності клієнта	Високий, опис Середній, опис Низький, опис		
16.	Тривалість співпраці	Мала, роки Середня, роки Довга, роки		
17.	Одержані скарги від клієнтів без звернення до суду	Опис, кількість		
18.	Направлені позови до суду від клієнтів	Опис, кількість		
19.	Лояльність клієнтів	Назви нових клієнтів		
	Всього			Сума

Джерело: розроблено автором.

Картка потенційного клієнта та зведення в реєстр даних необхідні для проведення аналітичної роботи з метою переведення потенційних клієнтів в статус постійних. Надалі можливо встановити, яка кількість потенційних клієнтів перейшли в реальні. Картка потенційного клієнта (покупця) та аналітичний рахунок 192.33 «Клієнтські активи. Потенційні покупці» наведені в табл. 4.8.

**Картка потенційного клієнта (покупця).  
Аналітичний рахунок 192.33 «Клієнтські активи.  
Потенційні покупці»**

№ з/п	Назви потенційних клієнтів	Деталізовані характеристики
1.	Назва клієнта, компанії	Найменування Повне Скорочене
2.	Вид клієнта	Вітчизняний Іноземний
3.	Адреса	Дані
4.	Керівник	ПІБ Номер телефону
5.	Галузева приналежність (КВЕД)	Вид галузі, код, назва
6.	Розмір компанії	Мікропідприємство Мале Середнє Велике СПД Фізична особа
7.	Важливість співпраці із клієнтом	Опис

Джерело: розроблено автором.

Зазначимо, що з часом договірні відносини з клієнтами можуть бути розірвані, або тимчасово припинені з різних підстав, але інформацію про таких клієнтів необхідно зберігати з метою відновлення в майбутньому вигідних ділових зв'язків. Тому в клієнтській базі має бути позначка, яка дасть змогу виокремити в окремий реєстр таких клієнтів. Картка постачальника та аналітичний рахунок 192.31 «Клієнтські активи. Постачальники» наведено в табл. 4.9.

Важливим пунктом у картці є запис щодо засвідчення доброчесності серед постачальників і клієнтів підприємства, що дасть змогу вчасно зреагувати і уникнути втрати коштів і часу.

Систематична робота з клієнтськими активами дає змогу розробляти стратегії з нарощування кола клієнтів (споживачів), володіти історією взаємовідносин з клієнтами для прийняття правильних рішень. Клієнтська база є одним з інструментів управління в компанії, яка потребує регулярного оновлення.

**Картка постачальника.  
Аналітичний рахунок 192.31 «Клієнтські активи. Постачальники»**

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Бали	Суми витрачені на розвиток КА
1	2	3	4	5
1.	Назва постачальника, компанії	Найменування назви Повне Скорочене		
2.	Вид клієнта	Вітчизняний Іноземний		
3.	Адреса	Дані		
4.	Керівник	ПІБ		
5.	Контактні особи: Головний бухгалтер Заступник директора	ПІБ Номер телефона		
6.	Банківські реквізити	Дані		
7.	Галузева приналежність (КВЕД)	Вид галузі, код, назва		
8.	Розмір компанії	Мікропідприємство Мале Середнє Велике СПД Фізична особа		
9.	Наявність договору	Так Ні		
10.	Номер і період дії договору	Номер, дати		
11.	Найменування ТМЦ	Сировина Напівфабрикати Матеріально-технічні засоби		
12.	Порядок доставки	За власний рахунок За рахунок постачальника		
13.	Види розрахунків з постачальником	Аванс або попередня оплата Оплата після відвантаження сировини Оплата векселем Товарообмін, або бартерні операції		
14.	Валюта розрахунку	Гривня Долар Євро		
15.	Позадовірні відносини з постачальниками	Опис		

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5
16.	Рівень доброчесності клієнта	Високий, опис Середній, опис Низький, опис		
17.	Тривалість співпраці	Мала, роки Середня, роки Довга, роки		
18.	Одержані скарги від клієнтів без звернення до суду	Опис, кількість		
19.	Направлені позови до суду від клієнтів	Опис, кількість		
	Всього			Сума

Джерело: розроблено автором.

*Комерційний відділ* охоплює відділ постачання, маркетингу, збуту.

*Відділ постачання* займається організацією процесу постачання на підприємстві сировиною, напівфабрикатами, і матеріально-технічними засобами, устаткуванням, інвентарем, спецодягом, що є важливим для ефективної і безперервної діяльності виробництва. Налагоджена діяльність відділу постачання дає змогу знизити витрати, підвищити рентабельність, пришвидшити оборот коштів. Відділ постачання має надавати інформацію про позадоговірні відносини з постачальниками.

*Відділ маркетингу* веде роботу щодо задоволення потреб клієнтів, підвищення ефективності просування продукції від виробництва до її споживання і збільшення обсягів її реалізації. Завдяки налагодженій роботі відділу маркетингу, застосуванню передових технологій у цій сфері, спеціальних знань й впровадженню новітніх методів просування продукції, за однакових можливостей, підприємства можуть мати різні фінансові результати. Тому діяльність цього відділу тісно пов'язана з клієнтськими відносинами, торговельною маркою, брендом та загалом впливає на зростання внутрішнього гудвілу. Маркетингова діяльність має важливе значення для розвитку економічної діяльності підприємства і потребує фіксації фінансових і нефінансових показників в управлінському обліку. Нині залишається головною спроможністю у конкурентних умовах ринкового середо-

вища вміння компанії продати продукт. Погодимося, що основну увагу в концепції маркетингу надають рекламі, але окрім цього є інші важливі заходи, які сприяють визнаванню і просуванню продукту на ринку.

Таблиця 4.10

**Аналітичний рахунок 192.52 «Організаційні активи. Маркетингові»**

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Бали	Суми, витрачені на розвиток ОА
1.	Вивчення й аналіз цільової аудиторії для формування кола клієнтів підприємства	Високий Середній Низький		
2.	Аналіз результатів рейтингів здійснених зовнішніми агентами	Високий Середній Низький		
3.	Плани маркетингових компаній	Стратегічні Поточні		
4.	Політика випуску продукції для малозабезпечених груп споживачів	Відсутня Наявна		
5.	Організація діяльності агентів і продавців	Високий Середній Низький		
6.	Забезпеченість рекламною продукцією: – флаєри, – буклети, – брошури	кількість кількість кількість		
7.	Телемаркетинг	Відсутній Наявний		
8.	Бонусні програми	Відсутні Наявні		
9.	Система опитування клієнтів для підвищення якості продукту або підвищення порядку обслуговування клієнтів	Високий Середній Низький		
10.	Вебсторінка з інтерактивними можливостями замовлення продуктів у мережі інтернет	Відсутній Наявний		
11.	Наявність функції відстеження клієнтами стану замовлень на вебсторінці підприємства	Відсутній Наявний		
12.	Інтернет-розсилка повідомлень з інформацією про продукт і акціями	Відсутній Наявний		
13.	Організація багаторівневої служби доставки продуктів харчування для оптових і роздрібних покупців	Високий Середній Низький		

Джерело: розроблено автором.

Плани маркетингових компаній необхідно віднести до комерційної таємниці підприємства. На сьогодні особливо актуальним є можливість розвитку сервісів, які стосуються замовлення продукції харчової промисловості через мережу інтернет, а також їхня оперативна доставка до замовника. Побудова і зміцнення зв'язків з контрагентами сприяє нарощуванню внутрішнього гудвілу.

*Відділ збуту* займається реалізацією виробленої продукції, яка знаходиться на складі підприємства. Збут виробленої продукції передбачає її оперативний продаж для пришвидшення обігу грошових потоків підприємства. На виробничому підприємстві може не бути відділу маркетингу, а відділ збуту повинен бути обов'язково, він додатково може надавати інформацію в систему управлінського обліку про позадоговірні відносини з клієнтами.

*Відділ кадрів і управління персоналом.* Нині велике значення має забезпеченість підприємства кваліфікованим кадровим потенціалом (від працівників виробництва до головних менеджерів підприємства). Це потребує ґрунтовної роботи з боку керівника персоналу, що підбирає необхідний персонал, займається підготовкою та підвищенням кваліфікації кадрів.

Нині гостро стоїть проблема щодо переходу частини підприємства на роботу в дистанційному режимі. На підприємстві має бути додатково розроблена така модель роботи, яка, за необхідності, дасть змогу підприємству працювати в дистанційному режимі. Відповідно на підприємстві повинен бути встановлений перелік працівників, які зможуть працювати дистанційно. Мають бути розроблені умови проведення нарад, презентацій, забезпечення присутності.

Щодо кожного працівника підприємства має бути відкрита картка, основний зміст якої наведено в табл. 4.11. Наступним етапом буде закріплення кожного працівника за відповідним ЦВ і зведення інформації про людські активи загалом по підприємству. За харак-

тером функцій, які виконує персонал підприємства харчової промисловості, можна виокремити такі їхні категорії:

– *робітники*, які займаються виробництвом продукції, ремонтом, обслуговуванням устаткування, переміщенням вантажів;

– *головний менеджер*, який управляє всім підприємством;

– *менеджери* – професіонали, які зайняті управлінням виробничими процесами та підлеглими працівниками. Вони обіймають керівні посади на підприємстві та в межах функціональних служб, є керівниками ЦВ;

– *фахівці* здійснюють технічне, організаційне, економічне керівництво виробничими процесами та організують діяльність промислово-виробничого персоналу. До них належать інженери, економісти, бухгалтери, юристи, нормувальники, технологи тощо;

– *службовці* здійснюють підготовку й оформлення документів, виконують адміністративно-господарську, фінансову, статистичну, обліково-бухгалтерську функції. До них відносять діловодів, секретарів, табельників, архіваріусів, агентів тощо;

– *молодший персонал з обслуговування* – особи, зайняті обслуговуванням основного парку обладнання та устаткування, а також зайнятих обслуговуванням основних, допоміжних, чергових і ремонтних виробничих працівників. До них належать також прибиральники, двірники, гардеробники, охоронці, пожежно-вартова служба;

– *стажери (учні)* – особи, які знаходяться в процесі набуття практичних навичок оволодіння професією на підприємстві.

Особова картка працівника. Аналітичний рахунок 192.1 «Людські активи» наведено в табл. 4.11.

Отже, в результаті інвестицій, здійснених компанією у людські активи може бути відображено суму витрат в системі управлінського обліку. Підприємство має бути зацікавлене в сприянні підвищення кваліфікації своїх працівників шляхом поглиблення їхніх професійних знань і навичок. Суми, витрачені на розвиток персоналу, мають бути підтверджені відповідними документами (диплом, сертифікат, свідоцтво інші підтверджуючі документи).



**Особова картка працівника.  
Аналітичний рахунок 19. «Людські активи»**

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Бали	Суми витрачені на розвиток ЛА
1	2	3	4	5
1.	ПІБ	Українською та англійською		
2.	Закріплений за ЦВ	Назва відповідного ЦВ: 1. Апарат управління 2. Комерційний відділ 3. Відділ кадрів і управління персоналом 4. Юридичний відділ 5. Відділ соціальної роботи 6. Відділ виробництва (технологічний) і контролю якості продукції 7. Відділ екологічної безпеки 8. Виробничі цехи і відділ пакування 9. Складське господарство 10. Допоміжні господарства 11. Служба безпеки		
3.	Вік			
4.	Стать	Жінка Чоловік		
5.	Сімейний стан, діти	Одружений Неодружений Кількість дітей		
6.	Категорія працівника	Категорії працівників: – робітники; – головний менеджер; – менеджери; – фахівці; – службовці; – молодший персонал з обслуговування; – стажери (учні)		
7.	Загальний стаж роботи	Кількість років		
8.	Стаж роботи на цьому підприємстві	Кількість років		
9.	Посада	Назва		
10.	Освіта	Магістр Спеціаліст Бакалавр Молодший спеціаліст Кваліфікований робітник Загальна середня освіта		

## Продовження табл. 4.11

1	2	3	4	5
11.	Кваліфікація	Назва, рік		
12.	Наявні дипломи не пов'язані з основною спеціальністю	Назва, рік		
13.	Науковий ступінь	Кандидат наук (спеціальність) Доктор філософії Доктор наук (спеціальність)		
14.	Вчене звання	Доцент Професор		
15.	Публікації	Фахові статті (назва, рік) Тези (назва, рік)		
16.	Мова	Англійська Німецька Французька Тощо		
17.	Вузькоспеціалізовані знання або функції працівника	Розкрити суть		
18.	Тренінги	Назва, рік		
19.	Семінари	Назва, рік		
20.	Конференції	Назва, рік		
21.	Знання спеціальних комп'ютерних програм	Назва		
22.	Патенти	Назва, рік		
23.	Новаторські розробки	Назва, рік		
24.	Підвищення кваліфікації	Місце проходження, рік		
25.	Членство у професійних організаціях	Назва, рік		
26.	Громадська діяльність	Назва, рік		
27.	Політична діяльність	Назва, рік		
28.	Попереднє місце роботи	Назва компанії, посада		
29.	Спортивні інтереси	Вид спорту		
30.	Здатність працювати на відстані	Так Ні		
31.	Доступ до комерційної таємниці	Високий Середній Низький		
32.	Рівень комунікативних якостей	Високий Середній Низький		
	Всього			Сума

Джерело: розроблено автором.

В умовах постійних змін, які відбуваються в сучасному суспільстві, встановлені нові пріоритети до кваліфікованих кадрів, які полягають у здатності володіти сучасними інформаційними технологіями, працювати на відстані. Нині менеджерам необхідно вміти оперативно визначати якості, яких працівників можна використувати для вирішення поставлених завдань, що підкріплюється базою даних про людські активи, зібрані на підприємстві. На основі зібраної інформації можливо пришвидшити прийняття рішень щодо призначення працівників на відповідні посади. Використовуючи дані, розкриті в табл. 4.11, можна сформувати рейтинг щодо кожного працівника з метою встановлення його рівня в динаміці як інтелектуальної одиниці людських активів.

Окремо потрібно вести облік персонального внутрішнього гудвілу керівника. Додатково до даних, які розкриті в табл. 4.11, необхідно долучити інформацію, наведену в табл. 4.12.

Таблиця 4.12

**Особова картка працівника.  
Аналітичний рахунок 192.2 «Персональний внутрішній гудвіл керівника»**

№ з/п	Основні характеристики	Деталізовані характеристики	Бали	Суми, витрачені на розвиток керівника
1.	Член асоціації підприємств харчової промисловості України	Назва, рік		
2.	Участь у тренінгах щодо розвитку управлінських здібностей	Назва, рік		
3.	Стан основних економічних показників діяльності підприємства	Зростання Зниження		
4.	Впровадження інноваційних напрямів розвитку діяльності підприємства	Вказати напрям		
5.	Виконання стратегій соціального розвитку працівників	Вказати напрям соціального розвитку		
	Всього			Сума

Джерело: розроблено автором.

Витрати на підвищення керівником професійних, організаційних, управлінських якостей необхідно відобразити в управлінському обліку. Відображення за певний період сум, вкладених в людські активи, дасть змогу проаналізувати стратегію розвитку компанії у цьому напрямі та встановити ефективність здійснення цих витрат шляхом аналізу економічних показників її діяльності.

Для визначення складових успішної роботи керівника може бути проведене анкетування керівника за діловими й особистими якостями серед керівників структурних підрозділів (табл. 4.13).

*Таблиця 4.13*

**Складові характеристики ділових і особистих якостей керівника для проведення анкетування**

№ з/п	Ділові та особисті якості керівника	Рівень	Бали
1.	Вміння переконувати	Високий, середній, низький	
2.	Вміння делегувати повноваження	Високий, середній, низький	
3.	Справедливість у процесі встановлення потенціалу працівників	Високий, середній, низький	
4.	Вміння організувати співпрацю між відділами	Високий, середній, низький	
5.	Уміння підбирати кадри	Високий, середній, низький	
6.	Професійний рівень	Високий, середній, низький	
7.	Комунікабельність	Високий, середній, низький	
8.	Чесність	Високий, середній, низький	
9.	Рішучість	Високий, середній, низький	
10.	Працездатність	Високий, середній, низький	
11.	Знання галузевих особливостей	Високий, середній, низький	
12.	Організаторські здібності	Високий, середній, низький	
13.	Вміння слухати	Високий, середній, низький	
14.	Вміння приймати рішення	Високий, середній, низький	
15.	Ораторські здібності	Високий, середній, низький	
16.	Лідерські якості	Високий, середній, низький	
17.	Розумові здібності	Високий, середній, низький	
	Усього балів		

Джерело: розроблено автором.

На підприємстві може бути запроваджена система встановлення рейтингів для всіх керівників ЦВ підприємства.

*Юридичний відділ.* Однією із функцій юридичного відділу є організація діяльності, пов'язаної з укладенням договорів (контрактів). Він бере участь у їхній підготовці та здійсненні контролю за виконанням, дає правову оцінку проектам договорів (контрактів). Укладені договори (контракти) вважаємо окремою категорією інтелектуального капіталу. Робота з формування інформації, яка зазначена в договорах, має на меті захищати інтереси всіх зацікавлених сторін (клієнтів, підприємства, працівників). Отже, до НМА, пов'язаних з контрактами, належать: договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; договори з постачальниками; договори з покупцями. Діяльність юридичного відділу з договорами (контрактами) пов'язана з роботою відділу управлінського обліку, комерційного відділу і служби безпеки для формування цілісної, правдивої й актуальної інформації щодо цього виду інтелектуальних активів. Результатом злагодженої роботи цих ЦВ є формування інформації про людські активи, клієнтську базу (покупці, постачальники), а також про НМА, пов'язані з контрактами. Цю зібрану інформацію можна віднести до конфіденційної і вона має бути захищена, що контролюється службою безпеки.

На нашу думку, для оперативного складання договорів і роботи з ними має бути сформований електронний реєстр, який необхідно поділити на дві частини. В першій частині будуть реєструватися договори з постачальниками і покупцями, а в другій – договори про відмову від конкуренції, договори про конфіденційність, сприятливі трудові договори, сприятливі договори страхування. НМА, пов'язані з контрактами, можуть обліковуватися за кожним договором (контрактом) і групуватися за відповідною групою. Прикладом може бути окрема картка за договором купівлі-продажу, яка згодом долучається до реєстру договорів (табл. 4.14).

## Поля реєстру договорів купівлі-продажу

Найменування поля	Адреса комірки	Призначення
1	2	3
Пр	A1	Робоча колонка, з документом вона не пов'язана
№ з/п	B1	Порядковий номер запису в реєстрі
№ дог.	C1	Номер договору
Дата	D1	Дата договору
Підприємство	E1	Назва контрагента (покупця)
Адреса	F1	Юридична адреса покупця
Тел.	G1	Контактний телефон покупця
Email	H1	Адреса електронної пошти покупця
Р/р	I1	Номер розрахункового рахунка покупця
Банк	J1	Назва банку, де зареєстровано рахунок покупця
МФО	K1	МФО банку покупця
ЄДРПОУ	L1	Код ЄДРПОУ покупця
Посада_1	M1	Посада першої особи на підприємстві покупця в родовому відмінку
Посада_2	N1	Те саме, але в називному відмінку
ПІБ_1	O1	Прізвище, ім'я та по батькові першої особи від покупця в родовому відмінку
ПІБ_2	P1	Те саме, але в називному відмінку
Підстава	Q1	Назва документа, на підставі якого покупець підписав договір
Продукція, товар, услуга	R1	Найменування продукції, товару в договорі купівлі-продажу
Од_вим	S1	Одиниця виміру товару
Ціна	T1	Ціна за одиницю товару
Кількість	U1	Кількість товару, що передається за договором
Сума	V1	Сума договору
ПДВ	W1	Сума ПДВ

Джерело: узагальнено автором на основі праці [62].

Нині Реєстр договорів – це не тільки документ де зібрані дані, що зазначаються в договорах, а це може бути інтерактивний інструмент, використання якого дасть змогу швидко отримати конкретний примірник договору.

На вітчизняному ринку є десятки програм для автоматизації документообігу – від простих до доволі складних, що дають змогу автоматизувати процес складання договорів. Рівень автоматизації цієї ділянки залежить від цілей підприємства, але економія часу працівників юридичного відділу, які виконують також ще низку відповідальних функцій, окрім складання договорів, має важливе значення. Також може бути використаний такий простий варіант, як використання можливостей MS Word та MS Excel з їхньою інтеграцією. Суть роботи полягає у тому, що список клієнтів збирається як база даних MS Excel, що має періодично поповнюватися, а договір (контракт) зображено у форматі MS Word. Тобто застосовуються стандартні функції роботи з текстом програми Excel, а також засоби організації розсилок Word 2010. У договорі виокремлюються всі частини, що мають властивість змінюватися з присвоєнням їм короткого імені. Ці імена є заголовками бази даних у програмі Excel, де сформовано реєстр. Відповідно до складу документа реєстр повинен складатися з необхідної кількості полів. Такий захід дасть змогу швидко формувати і роздруковувати договір для будь-якого контрагента зі списку, а також, за необхідності, можна буде формувати і друкувати договори для цілої групи контрагентів із бази даних [62].

Подібний підхід може бути використаний для другої частини договорів (договори про відмову від конкуренції, договори про конфіденційність, сприятливі трудові договори, сприятливі договори страхування). На всі види договорів повинні бути відкриті аналітичні рахунки: 192.41, 192.42, 192.43, 192.44, 192.45, 192.46 наведені в табл. 4.23.

Впровадження і використання програмних продуктів для швидкого створення договорів теж можна вважати інтелектуальним активом.

*Відділ соціальної роботи* є необхідним інструментом, який сприяє ефективному управлінню людськими активами. Відділ соціальної роботи необхідний для: мотивації персоналу з метою підвищення продуктивності праці; профілактики здоров'я працівників; сприяння залученню високваліфікованих кадрів; робота в напрямі формування позитивного іміджу підприємства в зовнішньому соціальному середовищі (перед покупцями, постачальниками, громадкістю); підтримка і підвищення соціальних стандартів порівняно з іншими підприємствами тощо. Аналітичний рахунок 192.6 «Соціальні активи» наведено в табл. 4.15.

*Таблиця 4.15*

**Аналітичний рахунок 192.6 «Соціальні активи»**

№ з/п	Напрямок і назва заходу	Терміни проведення	Сума витрат
1.	Соціальні програми та проєкти: 1.2...		
2.	Спонсорство: 1.2...		
3.	Волонтерство: 1.2...		
4.	Меценатство: 1.2...		
5.	Зв'язки з громадськістю (підтримка громадських ініціатив): 1.2...		
6.	Охорона здоров'я працівників: 1.2...		
7.	Профілактика на підприємстві негативних соціальних явищ (правопорушення, конфлікти тощо): 1.2...		
8.	Підвищення рівня корпоративної культури: 1.2...		
9.	Програми розвитку персоналу (підвищення кваліфікації, перепідготовка працівників, їхня участь у тренінгах, семінарах, форумах): 1.2...		

Джерело: Розроблено автором

Керівник відділу соціальної роботи передає у звітній формі у відділ управлінського обліку інформацію щодо проведеної соціальної роботи, яка впливає на імідж підприємства.

*Відділ виробництва і контролю якості продукції. Виробничий (технологічний) відділ* на харчовому підприємстві має визначальне



значення, оскільки охоплює більшість технологічних аспектів виробництва. Від його роботи залежить якість продукції, довіра споживача і загалом імідж підприємства. Розробка нового асортименту виробів є обов'язком технологів і також належить до сфери діяльності технологічного відділу.

Відділ контролю якості продукції регулює питання щодо забезпечення безпеки продуктів; займається підтримкою виробництва виробів відповідної якості; сприяння постійному поліпшенню якості вироблених виробів; вивчення скарг споживачів з метою поліпшення якості продукції тощо.

Питання виробництва харчових продуктів в Україні регулюється Законом України «Про безпечність та якість харчових продуктів», відповідно до якого виробництво – це діяльність, пов'язана з виробництвом об'єктів санітарних заходів, у т. ч. всі стадії технологічного процесу, а саме: первинне виробництво, підготовка, змішування та пов'язані з цим процедури, обробка, наповнення, пакування, переробка, відновлення та інші зміни стану об'єкта [134].

Організація процесу виробництва на підприємствах харчової промисловості має низку особливостей, які залежать від виду економічної діяльності, технологічних процесів, специфіки сировини, рівня механізації, автоматизації і комп'ютеризації, засобів і предметів праці. На підприємствах галузі важливе місце займає стандартизація, яка охоплює технологічні процеси виробництва, що, відповідно, впливає на характеристики продуктів харчування.

Відповідно до Закону України «Про стандартизацію», стандартизація – це діяльність, що полягає в установленні положень для загального та неодноразового використання щодо наявних чи потенційних завдань і спрямована на досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній сфері [151].

Відповідно до ст. 5. цього Закону об'єктами стандартизації є:

- 1) матеріали, складники, обладнання, системи, їхня сумісність;
- 2) правила, процедури, функції, методи, діяльність чи її результати, включаючи продукцію, персонал, системи управління;

3) вимоги до термінології, позначення, фасування, пакування, маркування, етикетування тощо.

Згідно із Законом України «Про стандартизацію» стандарти, кодекси ustalеної практики та технічні умови, прийняті підприємствами, установами та організаціями, застосовуються на добровільній основі.

Нині законодавством України не передбачається обов'язкова сертифікація більшості видів харчової продукції. Але для виробника наявність сертифіката відповідності – це важливий документ та інструмент, який враховується для підвищення конкурентоздатності продукції. Виробник харчових продуктів може на добровільних засадах пройти процедуру підтвердження заявлених характеристик продуктів харчування. Цей факт також позитивно впливає в процесі укладання договорів на постачання харчових продуктів у торговельній мережі. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про технічне регулювання і оцінку відповідності» № 124-VIII від 03.07.2019р. (далі Закон № 124-VIII) сертифікація – це підтвердження відповідності третьою стороною, яке стосується продукції, процесів, послуг, систем або персоналу. Сертифікат відповідності становить підтвердження незалежним органом вимог до безпеки, складу продуктів харчування. Відповідно до ст. 14 Закону № 124-VIII процедури оцінювання відповідності, застосування яких передбачене технічними регламентами, розробляються, приймаються та застосовуються на основі принципів, установлених Угодою СОТ про технічні бар'єри у торгівлі, що є додатком до Марракеської угоди про заснування Світової організації торгівлі 1994 р.

Нині є різні думки щодо правильності відображення витрат на сертифікацію якості продуктів харчування в обліку, а саме:

- 1) відображення у складі витрат звітного періоду;
- 2) капіталізація витрат з визнанням сертифіката відповідності нематеріальним активом;
- 3) віднесення сертифіката відповідності до витрат майбутніх періодів з подальшим списанням на витрати діяльності.

Виникає питання, чи можливо визнати сертифікат відповідності нематеріальним активом у зв'язку з тим, що йому притаманні нематеріальні властивості. Відповідно до чинного законодавства сертифікат відповідності не може бути капіталізований і визнаватися як нематеріальний актив. Головною причиною цього є те, що він не може бути ідентифікованим, тобто відокремленим (відчуженим) від суб'єкта господарювання, його не можна продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально. Але паралельно з цим він має такі ознаки НМА, як відсутність матеріальної форми, строк використання більше одного року, здатен приносити майбутні економічні вигоди, що розкривається через підвищення попиту на таку продукцію з боку споживачів, період його використання більше одного року, його вартість можна достовірно визначити, є документи, що підтверджують право користування ним. З огляду на це, на нашу думку, сертифікати відповідності можливо обліковувати в управлінському обліку на аналітичному рахунку 192.53 «Сертифікат відповідності продукції» (табл. 4.16). Ці документи будуть відображатися як внутрішній гудвіл і збільшувати вартість компанії.

Таблиця 4.16

**Аналітичний рахунок 192.53 «Сертифікат відповідності продукції»**

№ з/п	Зареєстрований номер у реєстрі системи	Термін дії	Найменування продукції	код УКТ ЗЕД, ТН ЗЕД	Відповідає вимогам	Сертифікат видано	Видано органом з сертифікації	Додаткова інформація	Сума витрат, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	UA 1.020.X00 2971-18	28.12.18 - 27.12.19	Плодово-ягідні солодощі ТМ «Фрукфетта», дод. 22	10.39.1	ТУ У 10.3-37194096-002:18 плодово-ягідні солодощі. Технічні умови	Заповнюється, якщо у підприємства в підпорядкуванні є декілька виробників на, які може бути виданий сертифікат	ОС ДП «УкрНДНЦ»	Добровільна сертифікація з 28.12.18-27.12.19	5000,00
2.									
3.									

Джерело: розроблено автором.

У праці Т. Камінської та Л. Шатковської виокремлено такі об'єкти щодо обліку сертифікації продукції: 1) облік оплати робіт, пов'язаних з сертифікацією, яку здійснює замовник (підприємство-виробник); 2) облік матеріальних затрат відповідно до договору на виконання робіт із сертифікації; 3) облік витрат, пов'язаних з розглядом апеляцій щодо рішень виконавця сертифікації; 4) облік отримання та наявності документації із сертифікації, а саме: сертифіката відповідності продукції або свідоцтва; 5) облік наявності та руху сертифікованої продукції; 6) облік витрат з технологічного нагляду [60, с. 24].

Витрати у зв'язку із одержанням сертифікату відповідності можуть містити такі, що зазначені в праці Т. Камінської та Л. Шатковської, а саме: від пункту 1 до пункту 4 включно [60, с. 24].

За принципом будови аналітичного рахунка, що наведено в табл. 4.16, формується Реєстр всіх сертифікатів відповідності продукції, що є на підприємстві з відповідними сумами витрат.

На підприємствах не всі рецепти, процес виробництва (технології) або харчовий продукт, що використовуються, є запатентованими. Це може негативно вплинути на діяльність підприємства через витік конфіденційної інформації за межі підприємства і її використання недобросовісними конкурентами.

Незапатентовані технології і рецепти віднесено до організаційних активів (ОА). На цей вид інтелектуальних активів в управлінському обліку слід відкрити аналітичні рахунки 192.54 «Незапатентовані технології» та 192.55 Незапатентовані рецепти, відповідно.

Для унеможливлення недобросовісного використання рецептів, процесу виробництва (технології) або харчового продукту підприємствам потрібно захистити права на володіння ними на основі Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» № 3687-ХІІ від 15.12.1993 р. Патент дасть право його власнику законно перешкоджати іншим особам користуватися зазначеними вище активами без його дозволу.

Як вже зазначалося вище, харчова промисловість несе загрозу для погіршення екологічного становища через низький рівень захисту навколишнього середовища (очистка стічних вод, очистка шкідливих викидів у повітря) від своїх продуктів діяльності, недосконалість переробки відходів. Підприємства харчової промисловості в процесі виробництва потребують значних обсягів тепла і пари для переробки сировини, що потребує багато енергетичних ресурсів. Тому нині є актуальним і необхідним впровадження на харчових підприємствах відділу, який буде займатися екологічною безпекою діяльності підприємства, який сприятиме розвитку економіки сталого розвитку.

*Відділ екологічної безпеки* підприємства повинен виконувати функцій, що пов'язані з вивченням і впровадженням безпечних, маловідходних, ресурсозберігаючих технологій, контролювати діяльність підприємства щодо зниження екологічної безпеки для навколишнього середовища, а також брати участь у вирішенні екологічних проблем, у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів, надавати необхідну інформацію під час проведення екологічного аудиту. Робота в напрямі екологічності й ресурсозбереження виробничих процесів сприятиме економічному розвитку підприємства на перспективу та позитивно вплине на його внутрішній гудвіл.

Відповідно до Закону України «Про екологічний аудит» № 1862-IV від 24.06.2004 р. екологічний аудит може бути обов'язковим або добровільним, залежно від цього він буде зовнішнім або внутрішнім. Отже, підприємство може бути замовником внутрішнього екологічного аудиту. Екологічний аудит проводиться для встановлення забезпечення додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської та іншої діяльності.

Екологічний аудит виконує такі завдання:

– збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;

- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;
- оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти й обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту [138].

Також замовником екологічного аудиту в кожному окремому випадку можуть бути поставлені інші завдання відповідно до його потреб і характеру діяльності згідно з чинним законодавством.

Відповідно до ст. 20, Розділу 2 Закону України «Про екологічний аудит» результати екологічного аудиту подаються у формі Звіту про екологічний аудит. Цей Звіт є власністю його замовника і підставою для прийняття ним відповідних рішень. Отже, на нашу думку, Звіт про екологічний аудит з позитивним висновком можна вважати інтелектуальним активом, який може бути опублікований на сайті підприємства, може приносити йому економічні вигоди і впливає на збільшення вартості підприємства. Результати проведеного екологічного аудиту розкриваються у Звіті про екологічний аудит, що потрібно відображати на аналітичному рахунку 192.7 «Екологічний аудит» (табл. 4.17).

*Таблиця 4.17*

**Аналітичний рахунок 192.7 «Екологічний аудит»**

№ з/п	Напрямок проведеної роботи екологічним аудитом	Результат оцінки (опис)
1	2	3
1.	Оцінювання ефективності та достатності природо-охоронної діяльності підприємства	Низький Середній Високий
2.	Оцінювання системи екологічного управління	Низький Середній Високий

Продовження табл. 4.17

1	2	3
3.	Оцінювання стану природоохоронного обладнання та споруд, зокрема:	Низький Середній Високий
	час установлення	Рік
	амортизація (накопичений знос)	Ступінь зношення обладнання
	Придатність	Придатні Частково придатні Непридатні
4.	Дані про сплату екологічних зборів і платежів, у т. ч. стан та можливості їхньої сплати та заборгованість	Вчасна оплата Наявна заборгованість
5.	Встановлення і оцінювання збитків, заподіяних навколишньому природному середовищу	Характеристика заподіяних збитків та їх оцінка в грн
6.	Інші завдання	
7.	Вартість проведеного екологічного аудиту	Загальна сума в грн

Джерело: складено на основі Закону України «Про екологічний аудит».

Інформація про проведення екологічного аудиту і засвідчена у Звіті може накопичуватися за декілька періодів і аналізуватися. Окремо може формуватися інформація про впроваджені на підприємстві нові інноваційні технологічні процеси та участь у заходах, що сприяють екологічному захисту навколишнього середовища (табл. 4.18, 4.19).

Таблиця 4.18

### Аналітичний рахунок 192.72 «Екологічні інноваційні технології»

№ з/п	Найменування технологій	Термін впровадження	Сума (грн)
1	Впроваджені нові маловідходні, ресурсозберігаючі технології		
2	Впроваджені нові способи очищення води (механічні, хімічні, фізико-хімічні, біохімічні)		
3	Встановлення очисних споруд для зниження шкідливих викидів в атмосферу		
4	Кількість впроваджених інноваційних технологій (період, загальна сума в грн. )		

Джерело: складено автором.

## Аналітичний рахунок 192.73 «Екологічні заходи»

№ з/п	Назва заходу	Короткий опис одержаних результатів	Терміни проведення	Сума (грн)
1	Участь у вирішенні екологічних проблем			
2	Участь у заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів			
	Загальна сума (грн)			

Джерело: складено автором.

У службу управлінського обліку за відповідними аналітичними рахунками надається інформація, що наведена в табл. 4.17, 4.18, 4.19.

Зазначимо, що на сьогодні особливо важливим є врахування в обліку інтелектуальних активів, які належать до соціальних і екологічних, що сприяє розвитку економіки сталого розвитку.

*Виробничі цехи і відділ пакування.* Виробнича структура підприємства є формою організації виробничого процесу, що складається з виробничих підрозділів, які взаємопов'язані між собою. До виробничої структури підприємства можуть входити робочі місця, дільниці та цехи. Форма її організації залежить від розміру підприємства та інших чинників. При цеховій виробничій структурі основним виробничим підрозділом є цех, що є адміністративно відокремленою частиною підприємства. Основні цехи призначені для виконання встановленого комплексу робіт, тобто виготовлення продукції, призначеної для реалізації відповідно до своєї спеціалізації.

В Україні діє Технічний регламент щодо правил маркування харчових продуктів. У ньому визначені вимоги й правила опису харчового продукту споживачу, його повної та однозначної ідентифікації, вказівки складу, енергетичної цінності та багато іншого. Також його норми відображають деякі елементи екологічного оцінювання продукту (наявність ГМО, харчових добавок, консервантів). Екологічна сертифікація харчової продукції за міжнародною системою стандартів у сфері екологічного управління ISO 14024 дає



змогу отримати заявнику сертифікат відповідності екологічним стандартам і ліцензію на право використання знака «зелений журавлик» протягом трьох років. Володарі такого знака вносяться в національні та міжнародні реєстри продукції поліпшеної якості [166].

Як уже зазначалось вище, під час пандемії може бути введено додаткове пакування, а за нормалізації становища – відмінено. Ця обставина може збільшити попит на продукцію, бо сприятиме захисту здоров'я покупців.

Для охоплення всього робочого процесу на промисловому підприємстві також можуть використовуватися різні програмні продукти, наприклад Brain. Brain – це програмне забезпечення для промисловості з програмними додатками та інструментами аналізу (статистичні дані, відстежування та супровід), яке може інтегруватися з ERP системами [239].

ERP (англ. Enterprise Resource Planning, планування ресурсів підприємства) – організаційна стратегія інтеграції виробництва і операцій, управління трудовими ресурсами, фінансового менеджменту і управління активами, орієнтована на безперервне балансування і оптимізацію ресурсів підприємства за допомогою спеціалізованого інтегрованого пакета прикладного програмного забезпечення, що забезпечує загальну модель даних і процесів для всіх сфер діяльності [257].

Таблиця 4.20

### Програмна платформа модульного типу BRAIN2

Назва модуля програмного забезпечення	Коротка характеристика
1	2
BRAIN2 Formulation	Ідеальна програма для складання рецептур, дозування та порціонування
BRAIN2 Safety Service	Створення резервної копії в потрібному місці
BRAIN2 Capture	Швидко, зручно й ефективно можна реєструвати й обробляти технологічні дані
BRAIN2 Stock Control	Забезпечити реєстрацію та централізоване керування надходженням товарів з метою повного контролю та найвищого ступеня безпеки

1	2
BRAIN2 Prepack Compliance	Реєстрація, обробка й архівація статистичних записів пристроїв для маркування продуктів і контрольно-вагових апаратів Bizerba
BRAIN2 Label Designer	За допомогою BRAIN2 Label Designer можна розробляти шаблони етикеток для пристроїв нанесення маркування Bizerba на професійному рівні
BRAIN2 OEE	Реєстрація, розрахунок і аналіз важливих показників виробництва

Джерело: сформовано на основі ресурсу [239].

Отже, відділи виробництва і контролю якості продукції та виробничі цехи і відділ пакування будуть формувати інформацію для управлінського обліку про використання спеціалізованих програм управління виробничими процесами.

*Складське господарство* на харчовому підприємстві є складною системою, яке необхідне для виконання таких функцій: неперервне забезпечення виробництва необхідними матеріалами, створення відповідних умов для зберігання матеріалів; підготовка матеріалів до виробничого використання (комплектування, сортування тощо), здійснення навантажувально-розвантажувальних робіт для переміщення запасів, підтримання оптимального рівня використання матеріалів (уникнення їхніх перевитрат), контроль терміну придатності товарів, періодичний контроль за наявністю залишків запасів, перерахунку впровадження заходів автоматизації і комп'ютеризації щодо зниження вартості операцій на складі. Складське господарство акумулює в собі сукупність складів різного призначення, кількість, величина і робота, яких залежить від розміру підприємства, виду його економічної діяльності, рівня спеціалізації та обсягів виробництва харчової продукції тощо. Налагоджена робота складського господарства сприяє неперервному проходженню таких основних процесів підприємства, як постачання, виробництво, збут продукції. На харчовому підприємстві склади можуть бути поділені на матеріальні, виробничі та збутові (готової продукції).

Матеріальні – необхідні для зберігання сировини, матеріалів, комплектувальних виробів, засобів виробництва тощо, що закуповує підприємство.

Виробничі – необхідні для зберігання інструментів, запасних частин, обладнання та напівфабрикатів власного виробництва. Відповідно вони можуть бути поділені залежно від об’єктів зберігання.

Збутові – необхідні для зберігання готової продукції, що має реалізуватися, вони підпорядковані відділу збуту підприємства.

Організація складського господарства має виконувати всі зазначені функції і працювати як єдина система. З цією метою на харчових підприємствах можуть використовуватися або бути впроваджені передові технологічні рішення автоматизації складського господарства, що наведені в табл. 4.21.

Таблиця 4.21

### Технологічні рішення для автоматизації складу

Назва програмного забезпечення	Коротка характеристика
1	2
Рішення автоматичний склад	
ASRS	Автоматична система зберігання і пошуку паллет або коробів
Picking system	Система комплектації замовлень та сортування, яка використовується для прискорення процесів і підвищення якості комплектації
Інформаційні системи автоматизації складу	
Qguar WMS Pro (Кугуар)	Qguar WMS Pro – комплексне рішення для автоматизації управління складськими процесами на підприємствах різного типу і величини. Система підтримує операції щодо обробки товаропотоків як на власних складах, так і в разі роботи логістичних провайдерів (3PL), вона містить величезний набір спеціалізованих функцій. Використовують такі підприємства, як Roshen, «Житомирський маслозавод ТМ «Рудь»
Effect Warehouse	Effect Warehouse дає змогу ефективно управляти складськими процесами і легко адаптується під специфіку роботи складу. Ядро системи містить всі необхідні функції управління складськими процесами, а також інтерфейс обміну даними як з різними ERP-системами, так і з рішеннями власної розробки. Рішення від світового лідера у сфері SCM, компанії, що входить у трійку провідних постачальників WMS рішень в Європі

1	2
CoreIMS	CoreIMS – система обліку складу, недорогий, надійний і простий в експлуатації помічник комірника; система була розроблена в компанії Argussoft Company. Вона без зусиль інтегрується з іншими програмами, такими як «1С: Підприємство» або логістичними системами, такими як SCM (Системи управління ланцюгами постачань), і доповнює їхню функціональність
«1С-Логістика: Управління складом»	Система автоматизованого ухвалення рішень, «мозок» сучасного складського комплексу. Це спільний продукт російських фірми «1С» і компанії «AXELOT». Система реалізована в середовищі «1С: Підприємство 8» і містить всі переваги цієї технологічної платформи: масштабованість, відкритість, простоту адміністрування і конфігурації

Джерело: складено на основі праці [24].

Система управління складом – Warehouse management system (далі WMS). WMS – це програмне забезпечення та процеси, які дають змогу організаціям контролювати та адмініструвати складські операції з того моменту, коли товари або матеріали надходять на склад, до їх вибуття. Операції на складі охоплюють управління запасами, процеси відбору та аудиту [270].

*Ремонтно-механічний цех.* Ремонтне господарство створюється для забезпечення раціональної експлуатації основних засобів, що використовують у виробничому процесі. Підрозділи, що можуть входити до складу ремонтного господарства: відділ головного механіка; ремонтно-механічний цех; ремонтно-будівельний цех; цехові ремонтні бази. Вони здійснюють технічне обслуговування, ремонт засобів праці, монтаж і введення в дію нового устаткування, виготовлення запасних частин, модернізацію діючого устаткування тощо. За наявності в цьому цеху програмних продуктів для технічного обслуговування, управління енергетичним господарством інформація передається в службу управлінського обліку.

*Енергетичне господарство* забезпечує безперервне постачання підприємства всіма видами енергії; раціональну експлуатацію енергетичного обладнання, його ремонт і обслуговування. До його

складу можуть входити такі його види: електросилове – знижувальні підстанції, генераторні та трансформаторні установки, електричні мережі, акумуляторне господарство; теплосилове – котельні, компресори, теплосилові мережі, водопостачання, каналізація; газове – газогенераторні станції, газові мережі, холодильні та вентиляційні установки; пічне – нагрівальні й термічні печі; слабкострумове – власна телефонна станція, різні види зв'язку (у т. ч. диспетчерського та селекторного); енергоремонтне – технічне обслуговування, ремонт і модернізація різноманітного енергообладнання. Керівництво енергетичним господарством здійснює головний енергетик підприємства [115, с. 101]. За наявності на підприємстві програмних продуктів щодо управління енергетичним господарством інформація передається в службу управлінського обліку.

*Транспортний відділ* займається вантажно-розвантажувальними роботами та переміщенням різноманітних вантажів (сировини, матеріалів, палива, готової продукції, відходів виробництва). Його правильна організація забезпечує поєднання всіх елементів виробничого процесу. Його структура залежить від виду, обсягів виробництва харчової продукції, виробничої структури підприємства. Транспортний відділ очолює начальник транспортного відділу, до складу якого можуть входити технічне бюро, бюро організації перевезень, диспетчерська, бюро тари. Транспортні операції підприємства забезпечують такі види транспорту, як зовнішній транспорт, міжцеховий транспорт і внутрішньо-цеховий транспорт. Транспортний відділ є важливою складовою для забезпечення функціонування логістичного ланцюга з фізичного переміщення товарів з місць відправлення до місць призначення за встановленим часовим інтервалом.

Начальник транспортного відділу має передавати у відділ управлінського обліку інформацію щодо функціонування встановленого програмного забезпечення, що супроводжує роботу транспорту. Можливе використання систем, які в режимі онлайн через GPS допоможуть оптимізувати роботу автомобільного парку. Наприклад, це може бути

лінійка продуктів міжнародного бренду Wialon. Цей програмний продукт може вирішувати такі завдання: відстежувати переміщення онлайн; контролювати витрати палива; автоматично планувати і оптимізувати всі маршрути; проконтролювати кількість зупинок; проаналізувати і вдосконалити логістику компанії; контролювати ефективність експлуатації техтранспорту (перевищення навантаження, незапланованого використання); аналізувати дані датчиків, що можуть провести безкоштовну діагностику транспорту. Використання й аналіз інформації цієї програми має низку переваг, що загалом має зекономити його ресурси, збільшити прибуток і сприяти нарощуванню нематеріальних активів підприємства.

Ця програма також виконує інші функції, наприклад відстежує активність персоналу, безпечність умов роботи на підприємстві, перерви співробітників від роботи, а отже, може використовуватися службою безпеки підприємства.

Нині *служба безпеки* є важливою структурною одиницею харчового підприємства, яка необхідна для безперервного функціонування діяльності підприємства і несанкціонованих посягань. Величина цієї служби повинна відповідати розмірам підприємства. До складу служби безпеки можуть входити такі структурні одиниці:

- відділ охорони і режиму;
- відділ, що займається обробкою секретної документації, кіберзахистом підприємства для захисту від пошкодження програмних продуктів, зломів серверів для доступу до баз даних, недопущення ураженням вірусами для уникнення здійснення різних злочинів. Контроль за виконанням посадових інструкцій працівниками, що займаються захистом об'єктів НМА. Контроль за доступом до облікової інформації кола осіб, які мають на це дозвіл та усуненням можливості доступу осіб, які не мають на це право;
- відділ, що контролює зовнішню діяльність компанії;
- інженерно-технічна група.

Службою безпеки також може використовуватися лінійка продуктів міжнародного бренду Wialon, через великі можливості прог-

рамного забезпечення, яке дає змогу виконувати функції контролю. Дії служби безпеки направлені на захист комерційної таємниці серед працівників і партнерів підприємства, а також впровадження заходів щодо захисту комерційної таємниці.

В управлінському обліку до кожного об'єкта ІА необхідно відкрити аналітичний рахунок, який відповідатиме відповідній групі ІА, а також буде пов'язаний з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Ця система рахунків пов'язана з організаційною структурою харчового підприємства, тобто з його ЦВ (табл. 4.22).

Таблиця 4.22

### Аналітичні рахунки для управлінського обліку інтелектуальних активів (ІА)

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

Джерело: розроблено автором.

У таблиці 4.23 наведено, яку фінансову і нефінансову інформацію про НМА та ІА для обробки необхідно подавати кожному ЦВ у відділ управлінського обліку, враховуючи інформацію, що надходить з відділу фінансового обліку і податкових розрахунків (табл. 4.23).

Таблиця 4.23

**Рахунки управлінського обліку НМА та ІА за Центрами відповідальності для харчових підприємств**

ЦВ	Структурні підрозділи ЦВ	Назва об'єкту НМА або ІА	Код субрахунка або аналітичного рахунка	Група (ІА)
1	2	3	4	5
1. Апарат управління	1.1. Керівництво (голова правління, директор, заступники директора)	Програмне забезпечення: придбане (наприклад, ERP-системи)	126	НМА
		власнорозроблене	192.51	ОА
	1.2. Фінансовий відділ 1.3. Планово-економічний відділ	Права користування природними ресурсами	121 (121.1, 121.2)	НМА
		Права користування майном	122 (122.1, 122.2, 122.3)	НМА
		Права на комерційні позначення	123 (123.1, 123.2)	НМА
		Права на об'єкти промислової власності	124 (124.1, 124.2, 124.3, 124.4, 124.5)	НМА
		Авторське право та суміжні з ним права	125 (125.1, 125.2, 125.3, 125.4)	НМА
		Програмне забезпечення	126 (126.1, 126.2)	НМА
		Інші нематеріальні активи	127 (127.1, 127.2)	НМА
		Програмне забезпечення: придбане (наприклад, «Master: бухгалтерія», «Хепі-Бух», ПО «Инфо-предприятие», ПЗ «Инфо-Бухгалтер», «АБ ОФІС2, ПК «Універсал», «Укрбланк», «Укрзарплата», «Акцент», «Галактика», «Парус», «М.Е.Дос»)	126	НМА
	1.4.2. Відділ управлінського обліку	Всі об'єкти НМА або ІА	Всі субрахунки та аналітичні рахунки для обліку НМА та ІА (12, 19)	НМА ЛІА ПВГК КА НМАПЗК ОА СА ЕА



Продовження табл. 4.23

1	2	3	4	5
2. Комерційний відділ	2.1. Відділ постачання	Клієнтські активи. Постачальники	192.31	КА
		Програмне забезпечення: придбане	126	НМА
		власнорозроблене	192.51	ОА
	2.2. Відділ маркетингу	Клієнтські активи. Покупці	192.32	КА
		Клієнтські активи. Потенційні покупці	192.33	КА
		Організаційні активи. Маркетингові	192.52	ОА
		Програмне забезпечення (наприклад, Excel, Access, CRM-система): придбане	126	НМА
		власнорозроблене	192.51	ОА
		2.3. Відділ збуту	Програмне забезпечення: придбане	126
		власнорозроблене	192.51	ОА
3. Відділ кадрів і управління персоналом	3.1. Відділ кадрів	Програмне забезпечення: придбане	126	НМА
	3.2. Відділ управління персоналом	власнорозроблене	192.51	ОА
		Людські активи	192.1	ЛА
		Персональний внутрішній гудвіл керівника	192.2	ПВГК
4. Юридичний відділ		Договори про відмову від конкуренції	192.41	НМАПзК
		Договори про конфіденційність	192.42	НМАПзК
		Сприятливі трудові договори	192.43	НМАПзК
		Сприятливі договори страхування	192.44	НМАПзК
		Договори з постачальниками	192.45	НМАПзК
		Договори з покупцями	192.46	НМАПзК
		Програмне забезпечення для формування реєстру договорів: придбане	126	НМА
		власнорозроблене (наприклад, на основі MS Word та MS Excel)	192.51	ОА
5. Відділ соціальної роботи		Соціальні активи	192.6	СА
6. Відділ виробництва і контролю якості продукції	6.1. Виробничий відділ (технологічний)	Незапатентовані технології	192.54	ОА
		Незапатентовані рецепти	192.55	ОА
	6.2. Відділ контролю якості продукції	Сертифікат відповідності продукції	192.53	ОА
7. Відділ екологічної безпеки		Екологічний аудит	192.71	ЕА
		Екологічні інноваційні технології	192.72	ЕА
		Екологічні заходи	192.73	ЕА

## Продовження табл. 4.23

1	2	3	4	5
8. Виробничі цехи і відділ пакування	8.1. Виробничий цех 1	Програмне забезпечення: придбане (наприклад, програмна платформа модульного типу BRAIN2)	126	HMA
	8.2. Виробничий цех 2			
	8.3. Відділ пакування і маркування	власнорозроблене	192.51	OA
9. Складське господарство	9.1. Матеріальний склад	Програмне забезпечення: придбане (наприклад, рішення автоматичний склад: ASRS, Picking system.	126	HMA
	9.2. Виробничий склад			
	9.3. Склад готової продукції (збутовий)	Інформаційні системи автоматизації складу: Qguar WMS Pro (Кугуар); Effect Warehouse; CoreIMS; «1С-Логістика: Управління складом»)		
		власнорозроблене	192.51	OA
10. Допоміжні господарства	10.1. Ремонтно-механічний цех	Програмне забезпечення: придбане	126	HMA
	10.2. Енергетичне господарство	власнорозроблене	192.51	
	10.3. Транспортний відділ	Програмне забезпечення, що супроводжує роботу транспорту (наприклад, Wialon)	126	HMA
		власнорозроблене	192.51	OA
11. Служба безпеки	10.1. Відділ охорони і режиму	Програмне забезпечення: Придбане (наприклад, Wialon)	126	HMA
	10.2. Відділ, що займається обробкою секретної документації, кіберзахистом			
	1.3. Відділ, що контролює зовнішню діяльність компанії			
	1.4. Інженерно-технічна група	Власно розроблене	192.51	OA

Джерело: розроблено автором.

На сучасних підприємствах наявна тенденція щодо повної комп'ютеризації всієї діяльності, тому програмне забезпечення має найбільшу питому вагу серед усіх ІА підприємства. Окремий ЦВ може використовувати своє програмне забезпечення, а також використовувати програмне забезпечення, яке охоплює всі ЦВ підприємства.

## Висновки до розділу 4

1. Під інтелектуальним капіталом потрібно вважати сукупність джерел для фінансування відчужуваних і невідчужуваних інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних) суб'єкта господарювання, які є предметом інтелектуальної праці, творчих зусиль, здібностей, економічних відносин, що впливають на конкурентоспроможність і мають економічну цінність.

2. Інтелектуальні активи підприємства слід поділити на такі дві основні групи:

1) об'єкти НМА, що належать до прав інтелектуальної власності і визнаються в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО, які охоплюють права користування інтелектуальною власністю (права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права);

2) об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку (людські активи, персональний внутрішній гудвіл керівника, клієнтські активи, НМА пов'язані з контрактами, організаційні активи, соціальні активи, екологічні активи).

3. Незважаючи на те, що внутрішній і зовнішній гудвіл мають подібну природу і відповідно спільні ознаки, між ними є різниця, яка розкрита за такими основними ознаками: відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності; відображення у внутрішньогосподарській звітності; сфера використання; облікові вимірники (способи відображення інформації); користувачі інформації; методи і методика обліку; методи оцінювання; обов'язковість ведення обліку; точність інформації; деталізація даних; спосіб виникнення; агенти оцінювання; відкритість даних. Через зазначені вище відмінності необхідно розрізняти окремі поняття «внутрішній гудвіл» і

«зовнішній гудвіл». Зовнішній гудвіл буде розраховуватися за правилами бухгалтерського обліку, а внутрішній буде показником управлінського обліку.

4. Управління внутрішнім гудвілом повинно супроводжуватися оцінкою слабких і сильних сторін підприємства для посилення або утримування ринкових позицій на внутрішніх і зовнішніх ринках. На підприємстві необхідно здійснювати аналіз внутрішнього гудвілу протягом всього його життєвого циклу підприємства, а на методологічному рівні займатися пошуком шляхів визнання цих об'єктів обліку з забезпеченням їхнього нормативно-законодавчого захисту. Ця робота передбачає ведення внутрішньої документації і складання управлінської звітності про внутрішній гудвіл відповідно до його складових. Інформація про внутрішній гудвіл, що формується в управлінському обліку, може бути використана для складання Звіту про управління.

5. Як зазначено в аналітичній довідці МОН України «Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік», протягом останніх років наукоємність ВВП все ще є критично низькою, що призводить до втрачання наукою здатності виконувати економічну функцію. У 2017 р. цей показник був найнижчим та становив 0,45% ВВП (2016 р. – 0,48%, 2015 р. – 0,55%), у тому числі за рахунок коштів державного бюджету – 0,16% ВВП (2016 р. – 0,16%, 2015 р. – 0,20%).

Загалом вищезазначене свідчить про те, що Україна знаходиться у доволі суперечливому й критичному становищі щодо розвитку науки та інновацій, проведення досліджень і розробок. На фоні зростання ГП до 2017 р. одночасно можна відзначити критично низьку наукоємність ВВП в Україні, особливо порівнюючи цей показник з країнами ЄС. Отже, робота з покращення наукової діяльності в країні має відбуватися в різних напрямках, насамперед це

стосується фінансування НДДКР, збереження та примноження кадрового потенціалу.

Для стабільного економічного зростання країни важливо розуміти значення освіти і науки як одного з найважливіших аспектів прогресу, існування, функціонування і розвитку суспільства. Запропоновані пропозиції у сфері вирішення проблем планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт суб'єктів державного сектору, що стосуються розробки нової редакції Типового положення № 830.

Це сприятиме узгодженню термінології та відповідності чинному законодавству, дасть змогу усунути плутанину при перевірках Державної аудиторської служби України, сприятиме прийняттю правильних управлінських рішень. Удосконалення змісту Типового положення № 830 дасть змогу покращити роботу із зовнішніми інвесторами, оскільки враховуватиме міжнародні стандарти обліку, що сприятиме розвитку і застосуванню у бюджетних установах нових наукомістких та інформаційно-інтелектуальних технологій, які мають нематеріальний характер.

## ВИСНОВКИ

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

2. Дослідження з економічної теорії виокремлюють доіндустріальну стадію економічного розвитку суспільства, що тривала до 1650–1750 рр. Звернувши увагу на те, що в Англії у 1331 р. було видано патентний лист на торгівлю, можна стверджувати, що нематеріальні активи виникли ще у доіндустріальний період. Дослідження соціально-економічних концепцій розвитку економіки в історичному розрізі, які викладені в працях таких видатних науковців як А. Сміт, Ф. Найт, Ф. Махлуп, У. Ростоу, Дж. Гелбрейт, Д. Белл, П. Друкер дозволило виокремити ключові аспекти, які вплинули на еволюцію нематеріальних активів, а саме: підкреслено велике значення знань для покращення виробничого процесу; для досягнення досконалих результатів, необхідно, розумове і матеріальне об'єднання різних індивідів, які будуть знаходитись у взаємодії; людина розглядається як капітал, а від вмілого використання і примноження знань, навичок залежить зростання продуктивності праці і розвиток виробництва в цілому; для створення попиту на благо необхідна реклама, в тому числі оманлива «дута»; фактор прогресу – це знання, або те, що можна позначити терміном «винаходи» в широкому сенсі; проблема винаходів ускладнюється через необмежене поширення одного разу виробленої ідеї; важливе значення та роль інтелектуального капіталу в діяльності суб'єкта господарювання розкривається через професійну майстерність й управлінські здібності персоналу; отримання приватної та суспільної

вигоди від інвестицій у знання і важливість цього ресурсу для економічного зростання; підвищення рівня технічного знання і зумовлений цим розвиток виробництва є важливими факторами в аналізі економічного зростання; запас знань може бути збільшений за наявності особливих зусиль і ресурсів, які спрямовуються на розвиток освіти – це змінна, що дає змогу значно підвищувати запас фундаментального і прикладного знання; в економічних і соціальних секторах відбулося розподілення інтелектуальної та фізичної праці, а також змінилось співвідношення невиробничих і виробничих працівників у багатьох галузях; коріння постіндустріального суспільства перебуває під безпрецедентним впливом науки на виробництво; постіндустріальне суспільство розкриває якісно нові можливості розвитку особистості, а поширення нових професій є підґрунтям для більш докладного вивчення виникнення класу науково-технічних працівників; в постіндустріальному суспільстві є складність у визначенні вартості інформаційних товарів; інформація може бути основним виробничим ресурсом постіндустріального суспільства, тоді як знання є внутрішнім джерелом його прогресу; сучасна інформаційна революція не має прецедентів щодо зниження вартості та широти розповсюдження інформації, а також за швидкістю й розмахом впливу на суспільство, що неможливо обчислити і відобразити в цифрах.

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

Комп'ютерні технології та інформаційні системи, а також застосування моделювання у значній мірі привертають увагу науковців і подальші дослідження з використанням даних підходів є передовими, і потребують постійного удосконалення у сферах обліку,

аналізу і аудиту нематеріальних активів. Також потребують розвитку питання щодо удосконалення чинної законодавчої бази і оподаткування операцій з НМА. Питання розробки моделі оцінки ефективності використання торговельної марки в діяльності суб'єкта господарювання також має велике значення через те, що на сьогоднішній день торговельна марка (бренд) - це візитна картка у світі бізнесу.

4. Порівняння об'єктів НМА у міжнародних, європейських і національних стандартах оцінки й обліку дало змогу встановити певні відмінності, які вказують на те, що в облікових стандартах наведені об'єкти, що відображаються в обліку і фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але вони не в повною мірою розкривають ринкову вартість компанії. НМА, які не відображено у фінансовій звітності, впливають на підвищення доходу і ринкової вартості компанії. Компанія може мати значно більшу ринкову вартість за наявності НМА, не відображених в обліку. Міжнародні та Європейські стандарти оцінки, крім об'єктів НМА, що відображаються в обліку, також містять ті об'єкти, що не відображаються у фінансовій звітності компанії, але впливають на її вартість. Для удосконалення управління НМА виокремлено об'єкти НМА, що не відображені у П(С)БО 8, але які має оцінювати компанія.

5. Оцінка НМА є недостатньо розробленим напрямом професійного оцінювання майна, тому виникає необхідність в удосконаленні національного стандарту оцінки об'єктів інтелектуальної власності з наближення його до міжнародної практики. Потребує також розробки стандарт оцінки НМА, який регулюватиме об'єкти, що не належать до інтелектуальної власності, з урахуванням тих об'єктів, які впливають на ринкову вартість підприємств, але не відображаються у їхній фінансовій звітності, що застосовується в міжнародній практиці з оглядом на сучасний економічний розвиток.

6. Основні принципи бухгалтерського обліку, визначені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», доцільність застосування яких обґрунтована різними нау-



ковцями: автономності (господарюючої одиниці), повного висвітлення (повноти відображення бухгалтерської інформації або суцільності), грошового вимірника (вартісного вимірювання), без перервності (безперервної діяльності), нарахування (тимчасової визначеності фактів господарського життя). До принципів, що застосовуються рідко, зараховано такі: своєчасності відображення фактів господарського життя, несуперечності, раціональності ведення бухгалтерського обліку, реєстрації доходу, співвідношення, діючого підприємства. Обґрунтовано і запропоновано повторно ввести до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» принцип обачності, що полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

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

8. Необхідно переглянути склад і порядок викладення принципів у вітчизняних законодавчих та нормативно-правових документах, через їхнє ключове значення, яке необхідно враховувати у процесі формування методології бухгалтерського обліку. Рекомендовано узгодити принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Принципи потрібно викласти в такому складі та порядку: автономності, послідовності, документального підтвердження, повного висвітлення, обачності, безперервності, нарахування, превалю-

вання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності, раціональності, комунікації, зниження ентропії (непорядкованості). Викладення принципів у зазначеному порядку буде логічно виходити з основних процедур бухгалтерського обліку і пов'язуватися з елементами методу бухгалтерського обліку.

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

10. Методологія бухгалтерського обліку повинна охоплювати всі методи, які сприяють вивченню предмета бухгалтерського обліку, а не тільки спеціальні методи. Для розробки методології необхідно враховувати взаємозв'язок адитивного і процедурного підходів через розкриття облікових процедур та відповідної сукупності елементів методу бухгалтерського обліку, що базуються на принципах бухгалтерського обліку.

Використання методу моделювання дасть змогу будувати бухгалтерські моделі для представлення і використання елементів методу бухгалтерського обліку в поточному обліку, навчальному і науковому процесах, а також з метою виконання планів та встановлення облікових прогнозів. Кожен елемент методу бухгалтерського обліку тісно пов'язаний з моделюванням і може бути відображений у вигляді відповідної моделі.

11. Внутрішній гудвіл має відображатися у фінансовому і управлінському обліку підприємства, тому що він за своєю суттю не виникає раптово тільки під час продажу або об'єднання підприємств, а наявний у вигляді необлікованих НМА під час всієї поточної діяльності компанії. Внутрішньогенеровані об'єкти НМА потребують

введення відповідних аналітичних рахунків, які в сукупності будуть визначати вартість внутрішнього гудвілу.

Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що пов'язано із складністю його ідентифікації й оцінки, а також встановленням достовірності визнання отримання економічних вигід від його використання. Ведення відокремленого аналітичного і синтетичного обліку внутрішнього гудвілу на підприємстві дасть змогу скоротити розрив між його ринковою і балансовою вартістю до мінімуму. Необхідно капіталізувати внутрішній гудвіл, який виникає під час поточної діяльності підприємства і потребує відображення в обліку та підпадає під балансове узагальнення.

12. Для узгодження відображення гудвілу у Плані рахунків і звітності потрібно внести зміни в назву Розділу 1 «Нематеріальні активи» форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» і викласти його у такій редакції «Нематеріальні активи та гудвіл». Ця зміна не суперечитиме вимогам П(С)БО. Для ведення управлінського обліку НМА та гудвілу слід використовувати запропоновану форму внутрішньої управлінської звітності, за основу якої взята ф. № 5 «Примітки для річної фінансової звітності». Ця форма містить додаткові показники, які дають змогу системі управління ідентифікувати НМА як за відповідними ЦВ, так і за їхніми підрозділами, за різними періодами часу, мати показники загалом по підприємству, контролювати обсяг, напрям, відхилення планових і фактичних витрат в разі надходження НМА. Вищезазначений підхід до формування показників внутрішньої управлінської звітності за ЦВ дасть змогу об'єктивно оцінювати потенціал НМА, якими володіє підприємство, сприятиме зміцненню його позицій у конкурентному середовищі.

13. Звіт про управління не належить до складу фінансової чи управлінської звітності. Його необхідно вважати інформаційним доповненням до фінансової звітності. В п. 7. «дослідження та інновації» звіту про управління потрібно розкривати інформацію про НМА і за наявності – про гудвіл, а в п. 10 «корпоративне управ-

ління» наводити інформацію направлену на розвиток інтелектуального капіталу.

14. Використання єдиного підходу до сутності і вживання термінів «товарні знаки», «знаки обслуговування», «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг» у вітчизняних і міжнародних нормативно-правових документах сприятиме спрощенню і покращенню обліку цих активів.

У ринкових умовах торговельна марка є одним з важелів, який впливає на конкурентоспроможність і вартість підприємства. Вплив нематеріальних активів на зростання вартості підприємства часто буває більш значним, ніж матеріальна складова компанії. Виважена стратегія, спрямована на розвиток і зміцнення торговельної марки, допоможе менеджменту компанії зберегти сильні ринкові позиції та залучити нових клієнтів та інвесторів.

Дослідження облікових, правових і маркетингових аспектів торговельної марки показало необхідність чіткого облікового і юридичного обґрунтування та визначення джерел її походження, оскільки від цього буде залежати визнання торговельної марки як нематеріального активу підприємства або списання у витрати звітного періоду.

15.3 метою удосконалення методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів на підприємстві не варто амортизацію завжди розглядали як знецінення вартості нематеріальних активів, а також ототожнювати поняття амортизації і зносу. Підприємство має на свій розсуд індивідуально й обґрунтовано підходити до визначення об'єкта нематеріального активу, на який недоцільно нараховувати амортизацію.

Застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації в кризовій політичній та економічній ситуації дасть змогу збільшити рівень надходжень до бюджету за рахунок зниження амортизаційних відрахувань вітчизняних підприємств у перші роки використання нематеріальних активів. Впровадження прогрес-

сивних методів амортизації не рекомендовано для застосування ні міжнародними, ні вітчизняними стандартами, що потребує перегляду.

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

17. Робота харчової промисловості має стратегічне значення для всього суспільства. Особливого значення це набуває під час економічних кризових явищ, природних катаклізмів, пандемій, техногенних катастроф, військових конфліктів. Харчова галузь є перспективною, бо має швидкий оборот капіталу. На внутрішній і зовнішній гудвіл харчових підприємств впливають зовнішні й внутрішні фактори. До зовнішніх факторів належать: економічні, політичні, законодавчо-правове регулювання, стан внутрішнього і зовнішнього ринку, техніко-технологічні, соціальні, природно-екологічні

До основних внутрішніх факторів, які впливають на внутрішній і зовнішній гудвіл підприємств харчової промисловості належать такі, як основні види діяльності підприємств харчової промисловості за КВЕД; організаційні; рівень професіоналізму персоналу; галузеві (виробничі, географічні); наявність складових бренду; соціальні; маркетингові; техніко-технологічний рівень розвитку; застосування заходів захисту екології.

18. Інформація (фінансова і нефінансова) в системі управлінського обліку має оперативно передаватися у встановлені строки керівником відповідного ЦВ. Вона має розкривати стан НМА та інтелектуальних активів у формі відповідних електронних документів і звітності та передаватися за допомогою системи електронного документообігу. З системи управлінського обліку інформація передається управлінцям, які уповноважені оперувати інформацією, з метою прийняття управлінських рішень (директор, заступники директора).

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

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аткинсон Е. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. Управленческий учет. 3-е издание; пер. с англ. Москва : Изд. дом «Вильямс», 2005. 874 с.
2. Бадалова А. Г., Еленева Ю. А., Еленева Ю. Я. Гудвил как составляющая интеллектуального капитала: экономическая сущность, подходы к оценке, риски. Экономика образования. 2014. № 1. С. 120–122.
3. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 18 с.
4. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. 2-е изд., испр. и доп. Москва : Academia, 2004. CLXX, 788 с.
5. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків, 2003. 19 с.
6. Бланк И. А. Управление денежными потоками. 2-е изд., перераб. и доп. Київ : Ника-Центр, 2007. 752 с.
7. Бондар М. І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. Формування ринкової економіки : наук. зб. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; відп. ред. О. О. Беляєв. 2010. Вип. 24. С. 528–536.
8. Бражна Л. В. Облік нематеріальних активів в АПК : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. Київ, 2006. 20 с.
9. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2007. 20 с.
10. Бриль І. В., Булеєв І. П. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації. Наукова доповідь. URL : [http://ier.donetsk.ua/uch\\_sovet/contents/09\\_04\\_2015/Bryl.pdf](http://ier.donetsk.ua/uch_sovet/contents/09_04_2015/Bryl.pdf). (дата звернення 25.04.2020).
11. Бриль І. В. Особливості формування нематеріальних активів та їх управління в ринковій економіці. Збірник НАН України. НАН України. Ін-т економіки промисловості. Донецьк: 2014. С. 80–94.
12. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студ. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 2-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.
13. Бутнік-Сіверський О. Б. Інтелектуальний капітал (теоретичний аспект). Інтелектуальний капітал. 2002. № 1. С. 16–27.

14. Вакун В. О. Гудвіл як об'єкт бухгалтерського обліку: сутність, класифікація, шляхи розвитку. Інноваційна економіка. 2011. № 5. С. 135–141.
15. Вакун О. В. Облік і аналіз нематеріальних активів у будівельних підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; ДВНЗ «Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаника». Івано-Франківськ, 2013. 20 с.
16. Валле В. Спадок Джеймса та королеви Анни: охорона інтелектуальної власності у часі й просторі. Київ : ДУХ І ЛІТЕРА, 2010. 216 с.
17. Волкова О. Н. Управленческий учет : учеб. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 472 с.
18. Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці. Вісник ТНЕУ. 2012. № 2. С. 151–158.
19. Голов С. Ф. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 3. С. 18–23. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2011\\_3\\_5/](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_3_5/)(дата звернення 25.04.2020).
20. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : [метод. посіб.]. Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. 4-е вид. Київ : ФПБАУ, 2013. 267 с.
21. Головай Н. М. Облік та аналіз в управлінні інтелектуальним капіталом підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2009. 20 с.
22. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання. Ефективна економіка. 2018. № 4 URL : [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4\\_2018/40.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2018/40.pdf). (дата звернення 25.04.2020).
23. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста. / за ред. проф. С. М. Гончарова. Київ. : Центр учбової л-ри, 2009. 264 с.
24. Горбенко О.В., Царенок Ц. Ю. Сучасні інформаційні системи управління складом. Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. 2010. Вип 7. С. 255–257. URL : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Upsal\\_2010\\_7\\_63.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Upsal_2010_7_63.pdf).
25. Горовий Д. А. Порівняльний аналіз структури нематеріальних активів підприємств в Україні та світі. Маркетинг і менеджмент інновацій. № 4. 2016. С. 256–268.
26. Городянська Л. В. Особливості обліку гудвілу та методи оцінки його вартості на підприємстві. Фінанси України. 2007. № 4. С. 119–126.
27. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; ДССУ «Нац. акад. статистики, обліку та аудиту». Київ, 2018. 287 с.
28. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Козаченко А. Ю. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 240 с.



29. Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество = The New Industrial State (1967). Москва : АСТ, 2004. 608 с.
30. Дейнега О. В. Імідж і репутація: сутність та особливості. Вісник Хмельницького національного університету. 2008. № 5. Том № 3. С. 58–61.
31. Денис В. П. Оперативний облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2007. 19 с.
32. Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку. Економічний аналіз. 2015. Т. 19. № 2. С. 193–200.
33. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Вип. 2 (40). Житомир : ЖДТУ, 2018. С. 12–18.
34. Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації. Інвестиції: практика та досвід : наук. журнал (Index Copernicus). 2016. № 13. С. 23–28
35. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09. Київ : КНЕУ, 2017. 443 с.
36. Диба В. М. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік. Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). 2016. № 5. С. 62–67
37. Диба В. М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання (Index Copernicus). – 2015. № 11. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5371> (дата звернення 25.04.2020).
38. Економічна теорія : навч. посіб. / А. М. Андрющенко, А. П. Бурляй, В. С. Костюк [та ін.]. Київ : Центр учбової л-ри, 2009. 520 с.
39. Єршова Н. Ю., Токар Н. Б. Визначення нематеріальних активів та їхня оцінка. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2010. № 2(6). С. 157–161.
40. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / ДНВЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2009. 508 с.
41. Журавльова І. В. Теоретичні засади стратегічного моніторингу формування інтелектуального капіталу підприємства. Проблеми науки. 2007. № 7. С. 32–39.
42. Жураковська І. В. Облік інтелектуальної власності в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. Київ, 2008. 20 с.

43. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 10.02.2020).

44. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. Вип. 1. С. 115–124.

45. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. Тернопіль, 2009. Вип. 4. С. 350–353.

46. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 163–169.

47. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 336 с.

48. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Т. 1. 2019. № 28. С. 114–120.

49. Задорожний З.-М. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт формування управлінського обліку. Науковий вісник Полісся. № 3 (15). 2018. С. 90–95.

50. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку у сфері нематеріального виробництва. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2019. № 2 (92). С. 123–133.

51. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Теоретичні засади сутності нематеріальних активів. Зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. «Напрями модернізації фінансово-економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій»: (м. Вінниця, 17 квіт. 2019 р.). Т. 1. Тернопіль : Крок, 2019. С. 154–157.

52. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Удосконалення деяких аспектів обліку нематеріальних активів. Science, society, education: topical issues and development prospects : зб. матер. II Міжнар. наук.-практ. конференції. (м. Харків, 20–21 січня 2020 р.). Харків : НВЦ «Sci-conf.com.ua», 2020. С. 620–624. URL: <http://sci-conf.com.ua>. (дата звернення 25.04.2020).

53. Задорожний З. В., Ясишена В. В. Шляхи удосконалення обліку витрат нематеріального виробництва. Зб. матер. II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. «Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу»: (м. Харків, 18 квіт. 2019 р.): Харків : ХДУХТ, 2019. С. 44–45.

54. Зменшення корисності активів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 (П(С)БО 28). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення 11.02.2020).

55. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2015 году. Центр гуманитарных технологий. 29.10.2014. 08:30. URL : <http://gtmarket.ru/news/2014/10/29/6969>. (дата звернення 25.04.2020).
56. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2016 году. Центр гуманитарных технологий. 28.10.2015. 07:55 URL : <http://gtmarket.ru/news/2015/10/28/7261>. (дата звернення 25.04.2020).
57. Исследование Всемирного банка: Ведение бизнеса в 2019 году. Центр гуманитарных технологий URL : <https://russian.doingbusiness.org/ru/rankings>. (дата звернення 25.04.2020).
58. Ивашкевич Б. В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. – Москва : Экономыста, 2004. 638 с.
59. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій): Наказ Державного комітету статистики України від 10.08.2004 № 469. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04> (дата звернення 03.02.2020).
60. Камінська Т. Г., Шатковська Л. С. Облік витрат на сертифікацію продукції в системі управління якістю. Облік і фінанси. 2015. № 3 (69). С. 20–25.
61. Кантаєва О. В., Бабіч М. І. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 3(21). С. 177–185.
62. Карпенко М. Створюємо реєстр договорів. Ч. 1. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bk/2011/november/issue-21/article-101630.html>. (дата звернення 25.04.2020).
63. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 2004. 351 с.
64. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика. Київ: КНЕУ, 2002. 286 с.
65. Клевец В. М. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. Аграрна економіка. 2013. Т. 6. № 3–4. С. 1–5. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae\\_2013\\_6\\_3-4\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9). (дата звернення 25.04.2020).
66. Ковалев В. В. Гудвил как бухгалтерская категория. Бухгалтерський учет. 2005. № 8. С. 52-59.
67. Колчар Ю. О. Облікова оцінка клієнтської бази як нематеріального активу банківських установ : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2014. 20 с.
68. Конституція України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр?find=1&text=харчування%2C+одяг%2C+житло>. (дата звернення 25.04.2020).

69. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 320 с.

70. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. Київ : ІВЦ Держкомстату України, 2007. 429 с.

71. Корчемлюк А. І., Литвинчук І. Л., Циганенко Г. В. Гудвіл корпоративних підприємств : монографія / наук. ред. Є. І. Ходаківський. Житомир, 2013. 160 с.

72. Корягін М. В. Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.

73. Костирко О. Ю. Облікова політика як інструмент системи податкового планування. Вісник східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2006. № 12 (106). С. 107–112.

74. Костюченко В. М., Малиновська А. М., Мамонова А. В. Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін. Економіка і суспільство. Вип. 18. 2018. 938 с. URL : <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-130>. (дата звернення 25.04.2020).

75. Криштопа І. І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 ; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ, 2008. 19 с.

76. Крупка Я. Д. Принципи та якісні характеристики обліку і звітності [Текст]. Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Вінниця, 18 квіт. 2018 р.] : у 2-х т. Т. 1. Вінниця : ВННІЕ ТНЕУ, 2018. С. 90–92.

77. Крупка Я., Музика М. Про якісні характеристики фінансової звітності. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. № 3 (85). С. 97–106.

78. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

79. Лебедзевич Я. В. Облікова політика як інструмент оптимізації оподаткування прибутку та узгодження економічних інтересів. Вісник ЖДТУ. 2012. № 2(60). С. 218–223.

80. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. / пер. с англ. Л. И. Лопатников. Москва : КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. 240 с.

81. Левченко Н. М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур. Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 2, Т. 1. С.118–121.

82. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Національний аграрний університет. Київ, 2006. 21 с.

83. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
84. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 652 с.
85. Лепетан І. М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Ін-т аграр. економіки УААН. Київ, 2010. 23 с.
86. Лінь Суль Лінь. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 ; Київ. нац. екон. ун-т. Київ, 2001. 20 с.
87. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.
88. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» ; Київський національний економічний університет. Київ, 2007. 31 с.
89. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2003. 476 с.
90. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Ін-т аграр. економіки УААН. Київ, 1999. 20 с.
91. Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. Москва : Прогресс, 1966. 462 с.
92. Мельник Л. Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 ; Дніпропетр. держ. аграр. ун-т. Дніпропетровськ, 2008. 20 с.
93. Мельник Л. Ю., Уманська В. Г. Концепція економіки знань та місце нематеріальних активів в ній. Вісник Черкаського національного університету ім. Б. Хмельницького. Серія : Економічні науки. 2010. № 177. С. 82–89.
94. Мельник О. В. Формування нематеріальних активів та їх вплив на ринкову вартість промислових підприємств. Маркетинг і менеджмент інновацій. № 3. 2013. С. 236–250.
95. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201-09>. (дата звернення 25.04.2020).
96. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затверджено Наказом МФУ від 27.06.2013 № 635. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>. (дата звернення 25.04.2020).

97. Методологічні положення про використання фінансової звітності для цілей статистики підприємств, затверджені Наказом Держкомстату від 31.12.2014 р. № 417. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0027832-15>. (дата звернення 25.04.2020).

98. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности : монография. Москва : Дело и сервис, 2002. 176 с.

99. Міжнародний стандарт оцінки 210 «Нематеріальні активи». URL : <http://uto.com.ua/MPO4.pdf>. (дата звернення 25.04.2020).

100. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 01.01.2012. URL : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050/page2](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2). (дата звернення 25.04.2020).

101. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL : [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed\\_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf). (дата звернення 25.04.2020).

102. Мосаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 6. С. 10–20.

103. Мних Є. До питання визначення методологічних рівнів економічного аналізу. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 360–362.

104. Мойсеєнко І. П. Управління інтелектуальним потенціалом : монографія. Львів : Аверс, 2015. 304 с.

105. Назаренко Т. П., Симура М. В. Організація та методика аудиту нематеріальних активів. Економіка і суспільство. № 7. 2016. С. 956–962.

106. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль. Москва : Дело, 2003. 360 с., с. 250–251.

107. Нападівська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки. 2013. № 1. С. 173–181.

108. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення 25.04.2020).

109. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., стереотип. Москва : Финансы и статистика, 2004. 496 с.

110. Николюк М. З. Трактатування поняття «нематеріальні активи» в літературних джерелах. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 1(10). URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/67076/62477>. (дата звернення 25.04.2020).

111. Обсяг промислової продукції, реалізованої за межі країни, за видами діяльності за 2014–2019 роки. URL : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/pr/orp/orp\\_u/arh\\_orp\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/pr/orp/orp_u/arh_orp_u.html). (дата звернення 25.04.2020).

112. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 471 с.
113. Олендій О. Т., Шушакова І. К. Управлінський облік нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах. Вісник ОНУ ім. Мечнікова. 2014. Т. 19. Вип. 2/6 С. 135–140.
114. Організація бухгалтерського обліку : підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
115. Організація виробництва : навч. посібник / В. В. Прохорова, О. Ю. Давидова. Харків : Вид-во Іванченка І. С., 2018. 275 с.
116. Палий В. Ф. Основы калькулирования. Москва : Финансы и статистика, 1987. 288 с.
117. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
118. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учёт : учеб. пособие. 2-е изд. Москва : ФБК-Пресс, 1998. 295 с.
119. Палий В. Ф., Соколов Я. В.. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
120. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : (08.06.04 – Бух. облік) / Ін-т аграр. економіки УААН. Київ, 2002. 19 с.
121. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 420 с.
122. Пилипенко Л. М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2016. 336 с.
123. Пилявець В. М., Ясишена В. В. Реформування системи аудиту в Україні. Матеріали XVII Міжнар. наук. конф. «Фінансовий ринок: інструкції та інструменти». Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2018, С. 89–90.
124. Писаренко Ю. В. Організація та методика обліку і контролю нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2008. 20 с.
125. Плекан М. В. Облік і аналіз нематеріальних активів в умовах розвитку інформаційної економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. Львів, 2013. 20 с.
126. Податковий кодекс України. Затверджено Верховною радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>. (дата звернення 25.04.2020).
127. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено Наказом МФУ від 18.10.1999р. № 242. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750>. (дата звернення 25.04.2020).

128. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Затверджено Наказом МФУ від 27.04.2000 № 92. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата звернення 25.04.2020).

129. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків, 2006. 19 с.

130. Пономарьова Н. А. Облікові підходи до відображення ринкової вартості підприємства через призму визнання його інтелектуального капіталу. Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. 2010. № 5. Т. 3. С. 240–243.

131. Пославська Л. І., Ясишена В. В. Методи трансфертного ціноутворення. Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів : зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 20 квітня 2017 р.: у 2-х т. Т. 1. Ч. 1 / редкол. : ВНИІЕ ТНЕУ. Тернопіль : Крок, 2017. С. 124–126.

132. Пояснювальна записка до проекту Закону України Про внесення змін до Закону України «Про ціни і ціноутворення (щодо відновлення державного регулювання цін на соціально значущі продукти харчування)». URL : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GH6M100A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH6M100A.html). (дата звернення 25.04.2020).

133. Про авторське право і суміжні права: Закон України / Верховна Рада України ; від 23.12.1993 № 3792-ХІІ (із змінами). URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>. (дата звернення 25.04.2020).

134. Про безпечність та якість харчових продуктів : Закон України від 23.12.1997 р. № 771/97-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/771/97-vr#Text> (дата звернення 25.04.2020).

135. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 25.04.2020).

136. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України; Верховна Рада України ; від 16.07.1999 № 996-ХІV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 25.04.2020).

137. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України / Верховна Рада України ; від 14.09 2006 року № 143-V. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16>. (дата звернення 25.04.2020).

138. Про екологічний аудит : Закон України / Верховна Рада України ; від 24.06.2004 № 1862-ІV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text> (дата звернення 25.04.2020).

139. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджено Наказом МФУ від 28.03.13 № 433. URL : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=373066&cat\\_i](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=373066&cat_i). (дата звернення 25.04.2020).



140. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління, затверджено Наказом МФУ від 07.12.2018 р. № 982. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>. (дата звернення 25.04.2020).

141. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: постанова Кабінету міністрів України від 3.10.2007 р. № 1185. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-n>. (дата звернення 25.04.2020).

142. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення 02.02.2020).

143. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95> (дата звернення 02.02.2020).

144. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/november/issue-91/article-23039.html> (дата звернення 03.02.2020).

145. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Державного комітету статистики України від 02.09.2014 № 879. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 02.02.2020).

146. Про охорону прав на сорти рослин: Закон України / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України ; від 21.04.93 року № 3116-XII (із змінами). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3116-12>. (дата звернення 25.04.2020).

147. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України / Верховна Рада України ; від 15.12.93 № 3687-XII (із змінами). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3687-12>. (дата звернення 25.04.2020).

148. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України / Верховна Рада України ; від 15.12.93 року № 3688-XII (із змінами). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3688-12>. (дата звернення 25.04.2020).

149. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України / Верховна Рада України ; від 15.12.1993 № 3689-XII (із змінами). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3689-12>. (дата звернення 25.04.2020).

150. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>. (дата звернення 25.04.2020).

151. Про стандартизацію : Закон України / Верховна Рада України ; від 05.06.14 р. № 1315-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1315-18#Text> (дата звернення 25.04.2020).

152. Пузыня Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании. Санкт-Петербург : Изд-во СПбГЭУ, 2013. 179 с.
153. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
154. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 156 с.
155. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.
156. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.
157. Равшавдех Абдель-Вахаб М. Д. Облік і аналіз нематеріальних активів підприємств торгівлі в умовах комп'ютеризації : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків, 2004. 18 с.
158. Радкевич Л. А. Технологічні інновації у харчовій промисловості та проблеми їх впровадження. Економіка харчової промисловості. № 2, 2009. С. 5–11.
159. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. Москва : Квинто-консалтинг, 2005. 761 с.
160. Романів Р. В., Романів С. Р. Гудвіл підприємства: проблемні питання сутності та оцінки. Галицький економічний вісник. 2009. № 4. С. 115–121.
161. Рудановский А. П. Теория балансового учета: Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. Москва : Московское научное изд-во «Макиз», 1928. 429 с.
162. Рудницький В. С., Дерій В. А., Крупка Я. Д. Інвестиційна функція капіталу та його обліково-інформаційне забезпечення. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Вип. 4. № 31 (2019). С. 428–437.
163. Рудченко Ю. С. Облік торговельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. Київ, 2007. 20 с.
164. Сайт Міністерства освіти і науки України. Аналітична довідка. Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік. URL : [https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/informatsiyno-analitychni/AD\\_NAUKA\\_2017.pdf](https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/informatsiyno-analitychni/AD_NAUKA_2017.pdf), 92. (дата звернення 25.04.2020).
165. Сатовський В. В. Облік і аудит нематеріальних активів (на матеріалах підприємств ЗАТ «Укртатнафта») : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 ; Київ. нац. екон. ун-т. Київ, 1998. 16 с.
166. Сертифікація харчової продукції. URL : <https://uk.baker-group.net/technology-and-recipes/technology-confectionery-industry/technology-department.html>. (дата звернення 25.04.2020).

167. Сизоненко О. В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2010. 21 с.
168. Скоп Х. І. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: відображення та переоцінка : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Центр. спілка спожив. тов-в України, Львів. комерц. акад. Львів, 2015. 20 с.
169. Словник іншомовних слів. URL : <http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/m/s.pl?Qry=%C1%F0%E5%ED%E4>. (дата звернення 25.04.2020).
170. Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва. : Соцэкгиз, 1962. 677 с.
171. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2003. 469 с.
172. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. Москва : ПБОЮЛ Гриженко Е. М., 2001. 320 с.
173. Соколов Я. В., Пятов М. П. Гудвилл: «новая» категория бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет. 1997. № 2. С. 46.
174. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
175. Старко І. Є. Облік і контроль нематеріальних активів у системі управління діяльністю підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. Львів, 2015. 20 с.
176. Судин Ю. А. Облік і аналіз гудвілу підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2017. 20 с.
177. Сучасний тлумачний словник української мови: 60 000 слів / за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. Харків : ШКОЛА, 2007. 832 с.
178. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : монографія / за ред. М. С. Пушкар. Тернопіль : Економічна думка, 2010. 267 с.
179. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів [Текст] : монографія / за заг. ред. Ф. О. Журавки. Суми : Ярославна, 2015. 208 с.
180. Ткаченко Н. М. Теоретико-методологічні аспекти обліку нематеріальних активів. Наукові праці Національного університету харчових технологій. 2010. № 36. С. 89–93.
181. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. Вісник ЖДТУ. 2010. № 2 (52). С. 197–201.
182. Удовиченко О. М. Понятие, классификация, измерение и оценка нематериальных активов (объектов) компании: подходы к проблеме. Научные доклады. 2007. № 13(R). URL : [https://dspace.spbu.ru/bitstream/11701/830/1/13%28R%29\\_2007.pdf](https://dspace.spbu.ru/bitstream/11701/830/1/13%28R%29_2007.pdf). (дата звернення 25.04.2020).

183. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 9. С. 20–23.
184. Уманців Г. Концептуальні підходи до обліку та оцінки нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 2. С. 3–11.
185. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. 4-е изд. Москва : Политиздат, 1981. 445 с.
186. Харчова та переробна промисловість Вінниччини. URL : <http://www.vin.gov.ua/dep-apr/16374-kharchova-ta-pererobna-promyslovist-vinnnych-chyny-2> (дата звернення 25.04.2020).
187. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1997. 576 с.
188. Хитчнер Дж. Р. Оценка стоимости нематериальных активов : моногр. / под научной ред. В. М. Рутгайзера. Москва : Маросейка, 2008. 146 с.
189. Хомин П. Я., Журавель Г. П. Парадигми і контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 299 с.
190. Хомин П. Я., Палюх М. С. Методологія фінансового обліку: виклики ХХІ ст. щодо його формування та їх вирішення в Україні. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL : <http://magazine.faaf.org.ua/metodologiya-finansovogo-obliku-vikliki-xxi-st-schodo-yogo-formuvannya-ta-ih-virishennya-v-ukraini.html>. (дата звернення 25.04.2020).
191. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV URL : <http://www.intellect.ua/ukr/trademark/law/code/civilcode>. (дата звернення 25.04.2020).
192. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: монографія. Житомир : ЖІТІ, 1998. 408 с.
193. Чугрій Н. А. Роль нематеріальних активів у капіталізації вартості підприємств: зарубіжний досвіт та вітчизняні реалії. Проблеми системного підходу в економіці: Збірник наукових праць. 2018. № 5 (67). С. 204–210. URL : [http://www.psaе-jrnl.nau.in.ua/journal/5\\_67\\_2018\\_ukr/34.pdf](http://www.psaе-jrnl.nau.in.ua/journal/5_67_2018_ukr/34.pdf). (дата звернення 25.04.2020).
194. Чухно А. А. Твори : у 3 т. ; НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук.-дослід. фін. ін.-т при М-ві фін. України. Київ, 2006. Т. 2: Інформаційна постіндустріальна економіка: теорія і практика. 2006. 512 с.
195. Шайдуллин Р. Р., Гареева Г. А., Григорьева Д. Р. Автоматизация управления взаимоотношениями с клиентами. Символ науки. № 5. 2018. С. 88–90.
196. Шаша Е. И. Комплексный анализ методов оценки гудвила предприятия. Вісник Нац. техн. ун-ту «Харківський політехнічний інститут». 2010. № 5. С. 182–188.

197. Шелест В. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ, 2014. 20 с.
198. Шульга С. В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2006. 21 с.
199. Щирба М. Суттєвість в обліковій політиці підприємства. Економічний аналіз. 2008. № 3 (19). С. 337–341.
200. Щирба М. Т., Щирба І. М., Щирба М. М. Управлінський облік як облігаторійний елемент системи менеджменту на підприємстві. Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. 2018. № 14. URL : [http://economyandsociety.in.ua/journal/14\\_ukr/139.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/14_ukr/139.pdf). (дата звернення 25.04.2020).
201. Ясишена В. В. Облікові критерії оцінки нематеріальних активів. Економічний простір. 2013. № 75. С. 276–285. URL : [http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/19393/1/облікові\\_критерії\\_оцінки\\_нематеріальних\\_активів.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/19393/1/облікові_критерії_оцінки_нематеріальних_активів.pdf) 10. (дата звернення 25.04.2020).
202. Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. 2013. № 8. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2227>. (дата звернення 25.04.2020).
203. Ясишена В. В. Облікові критерії оцінки нематеріальних активів. Економічний простір. 2013. № 75. С. 276–285.
204. Ясишена В. В., Головай Н. М. Методичні аспекти амортизації нематеріальних активів. Ефективна економіка. 2014. № 9. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3319>. (дата звернення 25.04.2020).
205. Ясишена В. В., Пославська Л. І. Торговельна марка: обліковий, правовий і маркетинговий аспекти. Ефективна економіка. 2017. № 3. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5475>. (дата звернення 25.04.2020).
206. Ясишена В. В. Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 3 (89). С. 79–95.
207. Ясишена В. В., Головай Н. М. Проблеми методики викладання облікових дисциплін. Міжнародний науковий журнал «Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації». 2018. № 1–2. С. 78–87.
208. Ясишена В. В. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економіка, управління та адміністрування. 2018. № 4 (86). С. 76–83.

209. Ясишена В. В. Еволюція нематеріальних активів у площині соціально-економічних концепцій розвитку економіки. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 4 (90). С. 134–144.

210. Ясишена В. В. Структура і оцінка нематеріальних активів за різними рівнями стандартизації. Світ фінансів. 2019. № 1 (58). С. 145–156.

211. Ясишена В. В., Волинець В. І. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : навч. посіб. Тернопіль : Крок, 2017. 231 с.

212. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Аналіз методів оцінки нематеріальних активів. Облік і фінанси. 2019. № 2 (84). С. 61–70.

213. Ясишена В. В. Принципи облікової політики нематеріальних активів. Інноваційна економіка. 2019. № 3–4 (79). С. 156–162.

214. Ясишена В. В. Основні аспекти формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. Інноваційна економіка. 2019. № 5–6 (80). С. 149–158.

215. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Практичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів у діяльності підприємств харчової промисловості. Проблеми системного підходу в економіці : зб. наук. праць. 2020. № 1 (75). Ч. 2. С. 100–106.

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

217. Ясишена В. В. Удосконалення окремих питань щодо методології бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. № 1 (45). С. 124–130.

218. Ясишена В. В. Окремі аспекти методології обліку нематеріальних активів. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2020. № 2 (96). С. 123–133.

219. Ясишена В. В., Бежецька О. В. Основи обліково-аналітичного забезпечення аналізу нематеріальних активів. Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах : зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнародною участю, м. Вінниця, 9 квітня 2013 р. Тернопіль : Крок, 2013. С. 298–300.

220. Ясишена В. В. Організаційні засади складання фінансової звітності. Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : Міжнар. наук.-практ. конф., 2013 р., 24–28 трав., м. Судак : матеріали. Сімферополь : ДІАЙП, 2013. С. 125–126.

221. Ясишена В. В., Пославська Л. І. Торговельна марка: сутність і значення для економіки. Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів : зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Вінниця,

20 квітня 2017 р. : у 2-х т. Т. 1. Ч. 1 / редкол. : ВНІЕ ТНЕУ. Тернопіль : Крок, 2017. С. 99–101.

222. Ясишена В. В. Облікові аспекти відображення торговельної марки. Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 18 квіт. 2018 р. : у 2-х т. Т. 1 / ред. кол. : ВНІЕ ТНЕУ. Тернопіль : Крок, 2018. С. 113–115.

223. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Проблеми методики викладання облікових дисциплін. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 трав.–1 черв. 2018.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 363–365.

224. Ясишена В. В. Проблеми обліку нематеріальних активів за міжнародними стандартами. Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. «Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку»: (м. Кам'янець-Подільський, 23 листоп. 2018 р.). Тернопіль : Крок, 2018. С. 74–76.

225. Ясишена В. В. Напрями удосконалення системи обліку нематеріальних активів. Матеріали IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»: (м. Тернопіль, 28 груд. 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 120–123.

226. Ясишена В. В. Ключові аспекти розвитку нематеріальних активів і їх значення для економіки. Матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. «Економічний розвиток України в контексті впровадження прогресивних інформаційних технологій та систем управління»: (м. Київ, 25 лютого 2019 р.). Київ : ТОВ «ВІПО», 2019. С. 61–64.

227. Ясишена В. В. Об'єкти нематеріальних активів: оціночний підхід. Матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. «Економіка та управління в XXI ст.: виклики та перспективи розвитку»: (м. Умань, 30 трав. 2019 р.). Умань : ВПЦ «Візаві», 2019. С. 174–178.

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

229. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Гудвіл – ділова репутація як специфічний вид нематеріальних активів. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку : зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої віти та молодих вчених, 17 квітня 2019 р. Рівне : НУВГП, 2019. С. 102–104.

230. Ясишена В. В., Пилявець В. М. Характеристика експертних методів оцінки нематеріальних активів. Обліково-аналітичне забезпечення системи

менеджменту підприємства : зб. матер. IV Міжнар. наук.-практ. конф., 24–26 жовт. 2019 р. Львів : Вид-во Львівська політехніка, 2019. С. 227–228.

231. Ясишена В. В. Важливість розкриття нематеріальної складової в звіті про управління. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : зб. матер. Національної. наук.-практ. конф., 7 листоп. 2019 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 251–253.

232. Ясишена В. В. Документування обліку нематеріальних активів. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0 : зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 26–27 берез. 2020 р. Рівне : НУВГП, 2020. С. 213–215.

233. Ясишена В. В. Необхідність обліку внутрішнього гудвілу для управління вартістю підприємства. Теорія та практика менеджменту : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (13 травня 2020 р.) / Відп. ред. проф. Л. Черчик. Луцьк, 2020. С. 175–177.

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

235. Andriesson D. Implementing the KPMG Value Explorer. Critical success factors for applying IC measurement tools. Journal of Intellectual Capital. 2005. Vol. 6, № 4. P. 474-488.

236. Agravery. Аграрне інформаційне агентство. Опромінене продовольство: не мерехтить і не псується. URL : <https://agravery.com/uk/posts/show/oprominene-prodovolstvo-ne-merehtit-i-ne-psuetsa>.

237. Badaracco J. «Knowledge links», The Knowledge Link: How Firms Compete through Strategic Alliances, chapter 5, Harvard Business School Press, Boston, MA, 1991. P. 107–28.

238. Best global brands. Interbrand. (2018). URL <https://www.interbrand.com/best-brands/best-global-brands/2018/>.

239. Bizerba Software. URL : [https://www.bizerba.com/uk\\_ua/продукти/продукти.html](https://www.bizerba.com/uk_ua/продукти/продукти.html).

240. Business Goodwill. Small business valuation glossary. URL : <http://www.valuadder.com/glossary/businessgoodwill.html>.

241. Blair M. Unseen Wealth: Report of the Brooking Task Force on Intangibles. Washington, DC : Brookings Institution Press, 2001. 136 p.

242. Daum H. Jürgen. Intangible Assets: The Art of Creating Value. URL : <http://www.juergendaum.com>.

243. Delios A., Beamish P. W. Survival and profitability: the roles of experience and intangible assets in foreign subsidiary performance. URL : <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.203.3717&rep=rep1&type=pdf>.



244. Drucker P. The next information revolution: URL : <http://www.s-jtech.com/Peter%20Drucker%20-%20the%20Next%20Information%20Revolution.pdf>.
245. Dunning J. H. Multinational enterprises and the global economy. Don Mills, Ontario: Addison-Wesley Publishing Company, 1993.
246. Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, M. S. Malone. New York : Harper Business, 1997.
247. European Valuation Standards TEGoVA 2003. Guidance Note 8 «Valuations of Intangible Assets». URL : <http://www.tegova.org>.
248. European Valuation Standards TEGoVA 2016. URL : <http://www.tegova.org>.
249. Global Management Accounting Principles / CGMA. 2017. URL : <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>.
250. Global Reporting Initiative, Due Process for the GRI Reporting Framework (Global Reporting Initiative, Amsterdam, 2007) URL : [www.globalreporting.org/resourcelibrary](http://www.globalreporting.org/resourcelibrary) (дата звернення 20.12.2019).
251. Intangible Asset Market Value Study. The research is carried out by the company Ocean Tomo, LLC. New York, 2017. URL : <http://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>.
252. International Valuation Standards 2017. URL : <http://www.cas.org.cn/docs/2017-01/20170120142445588690.pdf>.
253. Iwata. I. Rijun – Keisan – Denri. Tokyo, 1956.
254. Izmaylov Y. O. Substantiation of the procedure for the reflection of goodwill in the accounting system of national enterprises. Technology audit and production reserves. 2017. Vol. 2. № 5 (34). P. 9–15.
255. Joia L. A. Measuring intangible corporate assets Linking business strategy with intellectual capital. URL : <http://app.ebape.fgv.br/comum/arq/JIC.pdf>.
256. Kaplan R. S., Norton D. P. The strategy map: guide to aligning intangible assets. Strategy & Leadership. 2004. № 32(5). P.10–17.
257. Leon Alexis. Enterprise Resource Planning. 2nd. New Dehli: McGraw-Hill, 2008. P. 224.
258. Morck R., Yeung B. Internalization: Anevent study test. Journal of International Economics. 1992. № 33 (1–2). P. 41–56.
259. Nicklisch H. Wirtschaftliche Betriebslehre, Stuttgart: Verlag C. E. Poeschel, 1922. P. 172.
260. Nonaka I., Takeuchi H. The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation, Oxford University Press, New York, NY, 1995.
261. Ping H. D., Bao Di. Valuating goodwill of cultural enterprises using wavelet neural network. International journal of u- and e-Service. Science and Technology. 2014. Vol. 7, 4. P. 147–158.

262. Rechtman Y. Accounting Treatment of Intangible Asset. New York, 2001. URL : <http://hometown.aol.com/rechtman/acc692.htm> (дата звернення 25.12.2019).
263. RICS Valuation – Global Standards 2017. URL : <https://www.roger-hannah.co.uk/uploads/red%20book-170725-023901.pdf>.
264. Rostow W. W. The Stages of Economic Growth. The Economic History Review, New Series. 1959. V. 12, № 1. P. 1–16.
265. Schmalenbach H. Dynamische Bilanz. Koln und Oplader, 1962.
266. Schmidt F. Die organische Tageswertbilanz. Leipzig, 1929.
267. Stewart T. A. Intellectual Capital, Doubleday/Currency, 1997.
268. Tearney M. G. Accounting for Goodwill: a realistic approach, The Jourof Accountancy. 1973. July. P. 41–45.
269. The Global Innovation Index 2017. Innovation Feeding the World. URL : <https://www.globalinnovationindex.org/gii-2017-report>.
270. WMS Система управління складом. URL : <https://www.netsoft.com.ua/WMS-Systema-upravlinnya-skladom.html>.
271. Yasyshena V. Components of accounting policy and its elements in intangible assets International Symposium Experience. Knowledge. Contemporary Challenges «Innovative economic-social Approaches in the Knowledge Society» December 12th-13th, 2019 Bucharest, «ARTIFEX»University, 2019 Pp. 92–97.
272. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible Assets as an Accounting and Management Object. Marketing and Management of Innovations. 2019. № 1. P. 132–142.
273. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible assets accounting and reporting issues. Marketing and Management of Innovations. 2019. № 4. P. 182–193.

# ДОДАТКИ

## Напрями досліджень у захищених кандидатських дисертаціях з обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів з 1998 по 2018 р. за спеціальністю 08.00.09 (до 2006 р. – спеціальність 08.06.04)

№ п/п	Наукові напрями досліджень	Науковці, які проводили дослідження, рік захисту, джерело																								
		В. Сатовський, 1998 [165]	Л. Л. Суль, 2001 [86]	Бігдан І. А., 2003 [5]	А. В. М. Д. Равшавдех, 2004 [157]	С. Шульга, 2006 [198]	Т. Польова, 2006 [129]	С. Легенчук, 2006 [82]	Л. Бражна, 2006 [8]	Н. Бразлій, 2007 [9]	Ю. Рудченко, 2007 [163]	В. Денис, 2007 [31]	І. Криштопа, 2008 [75]	Ю. Писаренко, 2008 [124]	І. Жураковська, 2008 [42]	Н. Головай, 2009 [21]	Т. Банасько, 2010 [3]	І. Лепетан, 2010 [85]	О. Сизоненко, 2010 [167]	О. Вакун, 2013 [15]	М. Плекан, 2013 [125]	В. Шелест, 2014 [197]	Ю. Колчар, 2014 [67]	Х. Скоп, 2015 [168]	І. Старко, 2015 [175]	Ю. Судин, 2017 [176]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	<b>Економічна сутність, значення, визначення термінів</b>																									
1.1	Економічна сутність НМА	+	+		+					+			+	+				+			+	+			+	+
1.2	Визначення сутності інноваційної діяльності підприємств											+														
1.3	Розкрито зміст таких економічних категорій, як «актив», «ідентифікація», «придбання», «одержання економічних вигід»																		+							
1.4	Економічна сутність поняття «клієнтська база»																							+		
1.5	Економічна сутність інтелектуального капіталу															+										
1.6	Місце НМА в економічній науці									+																
1.7	Взаємозв'язок між інтелектуальним капіталом, нематеріальними активами та гудвілом							+																		
1.8	Визначення особливостей інтелектуальної складової капіталу за існування марксистської концепції виробництва							+																		















1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
9.2	Методика розкриття інформації у фінансовій звітності (у частині інвестицій у НМА)					+																				
9.3	Додаткові елементи фінансової звітності																				+					
9.4	Порядок розкриття інформації про ринкову вартість торговельної марки у звітності										+															
9.5	Удосконалення розділу I «Нематеріальні активи» Приміток до фінансової звітності																				+					
9.6	Розкриття інформації про КБ у фінансовій звітності																						+			
9.7	Управлінські звіти для оперативного обліку і контролю НМА																								+	
9.8	Представлення нематеріальних активів у корпоративній звітності																				+					
9.9	Розробка управлінського звіту																				+					
10	<b>Законодавство</b>																									
10.1	Вдосконалення законодавства у сфері НМА	+																								
10.2	Розвиток правових норм у регламентації інноваційної діяльності											+														
11	<b>Аналіз</b>																									
11.1	Методика аналізу			+	+	+	+														+		+			
11.2	Патентний аналіз																						+			
11.3	Методика здійснення оперативного аналізу ефективності інноваційної діяльності											+														
11.4	Розробка моделі економічного аналізу НМА													+												
11.5	Удосконалення обліково-аналітичної інформаційної бази для забезпечення використання інтелектуальних активів будівельних підприємств																				+					





1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
15.4	Детермінована факторна модель, за допомогою якої можливо визначити резерви підвищення рентабельності НМА						+																			
15.5	Модель впровадження інноваційної продукції у виробництво											+														
15.6	Розробка моделі контролю НМА та оцінки вигідності їхнього використання																	+								
15.7	Розробка і адаптація економіко-математичної моделі аудиту та аналізу ефективності використання НМА на підприємствах		+																							
15.8	Побудова концептуальної моделі економічного аналізу НМА																			+						
15.9	Удосконалення інформаційної моделі витрат на придбання/створення НМА в процесі загальної інноваційної діяльності підприємства																+									
15.10	Розробка просторової моделі інформації, що надається системою бухгалтерського обліку про вартість підприємства для потреб управління							+																		

Умовні позначення :

нематеріальні активи – НМА;

клієнтська база – КБ;

державний вищий навчальний заклад – ДВНЗ;

об'єкти права інтелектуальної власності – ОПІВ;

планування ресурсів підприємства – ERP.

## Звіт про НМА та гудвіл за ЦВ «Апарат управління»

Групи нематеріальних активів / № субрахунка	Назва / № аналітичного рахунка	Код рядка	Залишок на початок періоду		Затвержені бюджетом витрати на придбання НМА	Надійшло за період	Відхилення від затверженого бюджету		Доходи від відновлення корисності	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за період		Нараховано амортизації за період	Втрати від зменшення корисності за період	Інші зміни за період		Залишок на кінець періоду	
			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			↔	↔		первісної (переоціненої) вартості	накопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			первісної (переоціненої) вартості	накопиченої амортизації	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація
Ф	у	ф	ф	ф	у	Ф	у	у	ф*	ф	Ф	ф	Ф	ф	ф	ф	ф	ф	ф
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Права користування природними ресурсами / 121	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища / 121.1; право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище / 121.2	010																	
Права користування майном / 122	Право користування земельною ділянкою / 122.1; право користування будівлею / 122.2; право на оренду приміщень / 122.3	020																	





1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Гудвіл при придбанні / 191. Гудвіл при приватизації (корпорації) / 193		090																	
Внутрішній гудвіл / 192	Власно створена торгова марка / 192.1; ділові зв'язки / 192.2; інтелектуальні активи / 192.3	095																	

Умовні позначення:

ф – графа відображається у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;

ф\* – графу пропонується додати у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;

у – графа відображає показники необхідні для потреб управлінського обліку.

Наукове видання

*Валентина Валеріївна Ясишена*

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ МЕТОДОЛОГІЇ  
ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ  
АКТИВІВ**

**М о н о г р а ф і я**

Підписано до друку 29.05.2020 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.  
Умов. друк. арк. 19,2. Облік.-вид. арк. 17,8.  
Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46004

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