

В.В. Ясишена, к.е.н., доц.Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету

Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств

Виокремлено і проаналізовано спірні питання, які виникають у зв'язку з переходом вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти. Проведено порівняння визначення поняття «нематеріальний актив» (далі НМА) в нормативно-правових документах за 25 років і встановлено розвиток цього поняття в ретроспективі. Запропоновано шість рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку НМА і на їх основі згруповано зовнішні і внутрішні нормативні документи, які сьогодні регулюють облік НМА. Досліджено питання визнання внутрішньо генерованих НМА за міжнародними стандартами. Підкреслено існування розбіжностей у міжнародній і вітчизняній практиці щодо вживання термінів «товарні знаки», «знаки обслуговування», «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг». Встановлено існування розбіжностей в підході до розуміння облікової політики за НП(С)О 1 і МСБО 8. Обґрунтовано проблемні сторони обрання моделі переоцінки НМА. Висвітлено питання оцінки і амортизації НМА в обліковій політиці підприємства.

Ключові слова: нематеріальний актив; нормативно-правові акти; М(С)БО; МСФЗ; оцінка; переоцінка; облікова політика; амортизація.

Актуальність теми. З нематеріальними активами завжди пов'язаний елемент невизначеності, неоднозначності і вони виступають об'єктом гострих дискусій серед науковців і практиків. Також, багато менеджерів ще не до кінця оцінюють значення того ефекту, який може отримати підприємство від використання нематеріальних активів. Ситуація ускладнюється тим, що на сьогодні нормативно-правова база щодо обліку і проведення операцій з нематеріальними активами знаходиться у стадії змін і удосконалення. На сьогоднішній день в Україні ще продовжується реформування облікового процесу, тому питання удосконалення обліку нематеріальних активів у подальшому потребують всебічного вивчення і узгодження з чинним законодавством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, на які спирається автор. Питання теорії, практики і нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів є актуальними і висвітлюються в роботах таких економістів: І. Бриль [1], І. Булеев [1], Ф. Журавка [8], З. Задорожний [2], П. Куцик [3], С. Легенчук [8], В. Пархоменко [7], О. Харламова [9] та інших.

У процесі дослідження з'ясовано, що в економічній літературі огляд нормативно правового забезпечення обліку нематеріальних активів наводиться фрагментарно і не знайшов систематизованого висвітлення. В спеціалізованій літературі вибірково описують деякі проблеми нормативно-правового забезпечення обліку нематеріальних активів, що не в повній мірі дає можливість охопити і оцінити діючу нормативну базу, визначити порядок обліку, амортизації різних груп нематеріальних активів. З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів виникає необхідність систематизувати нормативно-законодавчу базу, проаналізувати зміст визначення «нематеріальний актив» в ретроспективному розрізі в нормативних документах різного рівня, а також розкрити деякі проблемні питання щодо їх обліку.

Метою статті виокремлення шляхів удосконалення обліку нематеріальних активів на основі аналізу, узагальнення та встановлення розбіжностей у нормативно-правових актах, що регулюють облік цих активів.

Викладення основного матеріалу. На сьогоднішній день, 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 (далі МСБО) та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

МСБО та МСФЗ обов'язково повинні 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 фінустанови (крім малих та мікропідприємств);
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Інші підприємства, крім тих, що згадані 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 і інших компаній на МСФЗ є дуже актуальним і складним питанням, яке викликає низку труднощів. Ці труднощі, в першу чергу, пов'язані з тим, що МСБО та МСФЗ дещо відрізняються від П(С)БО, в результаті виникають деякі розбіжності і спірні питання. Як зазначав ще у 2009 р. З. В. Задорожний, що доцільніше було б ліквідувати розбіжності між національними і міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності з метою забезпечення відображення реального фінансового стану підприємства як об'єкта інвестування [2, с. 351]. Але на жаль, ця робота не була проведена і на сьогоднішній день існує низка розбіжностей і непорозумінь у сфері нормативного забезпечення бухгалтерського обліку.

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

Отже, нормативно-правове регулювання обліку НМА підприємств під час впровадження МСФЗ у вітчизняний облік потребує перегляду і уточнень. За своєю суттю НМА є унікальним видом активів і є низка складностей щодо їх термінології, визнання, ідентифікації, оцінки, обліку, амортизації, документування і відображення у фінансовій звітності.

У вітчизняній нормативно-правовій базі визначення поняття «нематеріальний актив» з'явилося 25 років назад і зазнало значних змін. Для уточнення поняття «нематеріальний актив» проведено порівняння визначень цього активу в різних нормативно-правових документах. Розкриття поняття «нематеріальний актив» в нормативно-правових документах України і МСБО наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Розкриття поняття «нематеріальний актив» в законодавчих та нормативних документах України і МСБО

№ з/п	Нормативно-правовий акт, рік прийняття, номер	Статус документу	Визначення
1	2	3	4
1	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Міжнародний документ від 01.01.2012	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 від 03.04.1993р. № 250	Втрапив 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 та 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 від 27.07.1995 р. № 969/97	Втрапив чинність	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування
4	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», від 28.12.1994р. № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР, зі змінами і доповненнями)	Втрапив чинність	Нематеріальний актив - об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом МФУ від 18. 10.99 р. № 242, зі змінами і доповненнями від 27.06.2013 р. № 627		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 від 08.07.2008 № 901)
		Чинний	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено Наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327, зі змінами внесеними Наказом Міністерства фінансів від 30.12.2013 р. № 1192	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 № 2755-VI від 2.12.2010 р., набрав чинності з 1.01.2011 р.		Нематеріальні активи — право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті у встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами (редакція до змін внесених в 2016 р.)
		Чинний	Визначення нематеріальних активів виключено з Податкового кодексу (підпункт 14.1.120 пункту 14.1 статті 14 на підставі Закону № 1797-VIII від 21.12.2016 р.)
8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» № 1163 від 25.11.2014р. набув чинності 01.01.2015р.	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

Довідка: *Удосконалено і розширено на основі нормативно-правових актів України і джерела [1, с. 10]

Отже, з таблиці 1 видно, що поняття НМА на сьогодні регулюється такими чинними нормативно-правовими документами: МСБО 38 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Податковий кодекс; НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

З табл. 1 також видно, що на етапі появи терміну «нематеріальний актив» в законодавстві України з 1993 року він розглядався як об'єкти права інтелектуальної, в т. ч. промислової власності, інші об'єкти права власності та користування. Із введенням П(С)БО 8 у вітчизняне законодавство, було вперше наголошено, що нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. У 2010 році з затвердженням Податкового кодексу під НМА розуміли право власності на результати інтелектуальної діяльності, у 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.

З І Розділу Податкового кодексу України (ПКУ) було виключено п. п. 14.1.120, який розкривав поняття нематеріальний актив відповідно до податкового законодавства. Це вказує на те, що на сьогоднішній день трактування поняття НМА визначається виключно у бухгалтерських стандартах і рекомендаціях, а також не суперечить міжнародним стандартам.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів у визначенні нематеріального активу уточнено, що строк їх корисного використання може бути різним без будь-яких обмежень. Такий підхід можна розуміти двояко, і він може вносити непорозуміння щодо визнання нематеріального активу. З однієї сторони вираз «незалежно від строку їх корисного використання

(експлуатації)» означає, що строк використання може бути визначений або невизначений. Під невизначеним строком використання необхідно розуміти те, що строк не обмежується якимось конкретним терміном (роками), але він не може бути нескінченний. А з іншого боку, у визначенні не встановлено уточнення, яке вказує на те, що нематеріальний актив повинен використовуватися протягом періоду, який більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), що викладено в попередніх редакціях П(С)БО 8. Це означає, що до нематеріальних активів можна включати активи зі строком використання до одного року, що суперечить віднесенню їх до класу необоротних активів, а відповідно і відображенню в першому розділі балансу [10, с. 280].

Визначення НМА зафіксоване в зазначених вище нормативних документах не вирішує всіх теоретичних та практичних проблем віднесення цього виду активів до складу НМА. Тому вчені-економісти постійно працюють над удосконаленням достовірного тлумачення економічної категорії «нематеріальний актив», але це питання буде розкрито у подальших дослідженнях.

Рівні законодавчого та нормативного регулювання бухгалтерського обліку у т. ч. нематеріальних активів включають зовнішні і внутрішні нормативні документи. Умовно можна виокремити шість рівнів регулювання (п'ять зовнішніх і один внутрішній). Перші п'ять рівнів включають такі зовнішні нормативні документи:

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 в сфері бухгалтерського обліку.

IV. Положення (стандарти) 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 та інших органів стосовно бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що розробляються на основі П(С)БО.

Шостий рівень включає такі внутрішні нормативні документи як:

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

Зовнішні і внутрішні нормативні документи щодо регулювання обліку нематеріальних активів узагальнено і схематично представлено на рис. 1.

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, зазначених в 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 підприємства, які вели облік за П(С)БО і відобразили зазначені вище об'єкти обліку у балансі, повинні припинити їх визнання через списання. Запровадження цього заходу значно звузить коло НМА підприємства, але будуть дотримані вимоги МСФЗ. Відповідно до параграфу 20 МСБО 38 подальші витрати на бренди, заголовки, клієнтські бази та інші аналогічні нематеріальні активи (незалежно від того, чи є вони придбані чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені [6].

Існують також розбіжності у міжнародній і вітчизняній практиці щодо вживання термінів «товарні знаки», «знаки обслуговування», «торговельна марка» і «знаки для товарів і послуг». Світова практика пішла шляхом розмежування: товарні знаки відрізняють товари, а знаки обслуговування – послуги. В законодавстві України поєднано ці об'єкти інтелектуальної власності і передбачається правова охорона торговельної марки (знака для товарів та послуг). Відповідно до Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993 р. № 3689-12, вживається термін «знак» – це позначення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняються від товарів і послуг інших осіб.

У Цивільному кодексі України відносно знаку 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. Введення єдиного підходу до формування термінології у вітчизняній і міжнародній практиці сприятиме спрощенню і покращенню обліку цих активів.

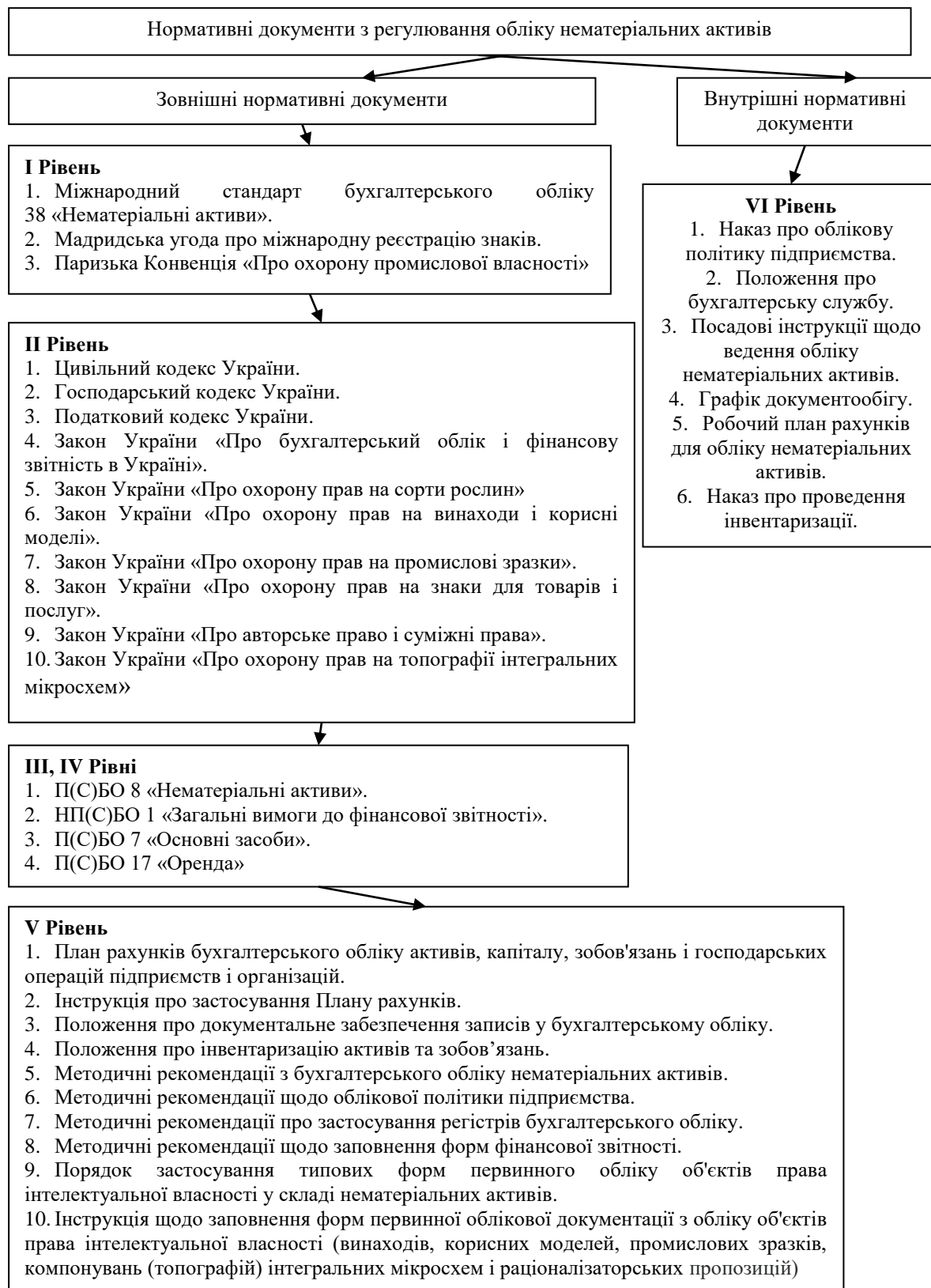


Рис. 1. Нормативне забезпечення обліку нематеріальних активів

До внутрішніх документів, що регулюють ведення обліку і складання звітності віднесено: наказ про облікову політику підприємства; положення про бухгалтерську службу; посадові інструкції щодо ведення обліку нематеріальних активів; графік документообігу; робочий план рахунків для обліку нематеріальних активів; наказ про проведення інвентаризації.

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 параграфу 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 тлумаченням облікова політика поширюється на ведення бухгалтерського обліку і складання та подання фінансової звітності, а за МСБО лише на складання та подання фінансової звітності. Тобто, 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», від 27.06.2013 № 635. В цих рекомендаціях зазначено, що в розпорядчому документі (наказі про облікову політику) необхідно розкрити інформацію стосовно 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 в параграфі 99 МСБО 38 зазначено, що існують припущення щодо окремих випадків, 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) [6].

Також в П(С)БО 28 зазначено, що суб'єкт господарювання повинен 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.

В МСБО 38 зазначено, що оцінку нематеріальних активів після первісного визнання можна проводити за моделлю собівартості або моделлю переоцінки [6]. Аналогічний підхід викладено в П(С)БО 8, тобто суб'єкт господарювання повинен визначитися, яку з моделей оцінки доцільно обрати своїй обліковій політиці.

В 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 (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Аналогічно, у параграфі 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 являють собою суміш витрат та вартостей на різні дати [6].

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 віднести торгові марки, права на публікації музичних творів або фільмів, патенти тощо. Отже, у багатьох випадках доцільніше буде застосовувати для НМА модель собівартості.

Відповідно для облікової політики за МСБО 38 можна обрати найбільш доцільний механізм переоцінки НМА (індексний метод або згорання амортизації та балансової вартості активу). Згідно з параграфом 80 а) МСБО 38 індексний метод полягає в перерахуванні амортизації пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості. Застосування індексного методу також розкрито в п. 21 П(С)БО 8.

Також, згідно з параграфом 80 б) МСБО 38 можливе застосування механізму згорання амортизації та балансової вартості активу через вилучення амортизації з валової балансової вартості активу, а 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 одне одному. Ця ситуація вкрай негативно впливає на проведення операцій з НМА і їх облік. У суперечливих трактуваннях нормативних документів необхідно діяти, як відзначає В. М. Пархоменко, таким чином: «якщо розпорядження двох нормативних актів одного рівня суперечать одне одному, то на практиці необхідно застосовувати розпорядження акту, 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 носить спеціальний характер» [7, с. 6].

Висновки та перспективи подальших досліджень: 1. Трактування поняття «нематеріальний актив» в нормативно-правових документах змінювалося протягом 25 років і на сьогоднішній день визначається виключно у бухгалтерських стандартах і рекомендаціях, а також не суперечить міжнародним стандартам. Необхідно внести уточнення в методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, в частині виразу «незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)», або вилучити його з визначення НМА, тому що його можна розуміти двояко і він може вносити непорозуміння щодо визнання нематеріального активу. 2. З переходом на МСФЗ внутрішньо генеровані НМА, що були відображені у фінансовій звітності, часто не відповідають критеріям визнання, зазначених в МСБО 38. Підприємства які вели облік внутрішньо генерованих НМА за П(С)БО і відобразили ці об'єкти обліку у балансі повинні припинити їх визнання через списання. 3. 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. 4. 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 та подання фінансової звітності. В Міжнародних стандартах не прописано необхідність складання окремого документа, в якому буде розкрита облікова політика суб'єкта господарювання, але складання наказу про облікову політику не суперечить їм. 5. Переоцінка НМА за справедливою вартістю потребує встановлення абсолютно активного ринку для таких НМА. Через те, що не всі ринки НМА мають активні продажі, то у багатьох випадках доцільніше буде застосовувати для оцінки НМА модель собівартості.

Список використаної літератури:

1. *Брыль І.В.* Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації / *І.В. Брыль, І.П. Булеєв.* – Наукова доповідь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://iep.donetsk.ua/uch_sovet/contents/09_04_2015/Bryl.pdf.
2. *Задорожний З.* Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / *З.Задорожний* // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2009. – Вип. 4. – С. 350–353.
3. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства : монографія / *П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп.* – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено Наказом МФУ : станом на 18.10.1999 р. : № 242 / Міністерство фінансів України / База даних «Законодавство України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
5. *Легенчук С.Ф.* Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал в бухгалтерському обліку підприємств: взаємозв'язок понять / *С.Ф. Легенчук* // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2005. – № 1 (31). – С. 131–137.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» / Міжнародний документ : станом на 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2.
7. *Пархоменко В.М.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : автореф. дис. ... к.е.н. : Спец. 08.06.04 – Бух. Облік / *В.М. Пархоменко* / Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2002. – 19 с.
8. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів : монографія / за заг. ред. *Ф.О. Журавки.* – Суми : Ярославна, 2015. – 208 с.
9. *Харламова О.* Трансформація обліково-звітної інформації під сам складання МСФЗ – звітності: інструктаж для фінансової служби / *О.Харламова* // Аудитор України. – 2018. – № 7–8 (272–273). – С. 30–37.
10. *Ясишена В.В.* Облікові критерії оцінки нематеріальних активів / *В.В. Ясишена* // Економічний простір. – 2013. – № 75. – С. 276–285 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.tne.edu.ua/bitstream/316497/19393/1/облікові_критерії_оцінки_нематеріальних_активів.pdf

References:

1. Bryl', I.V. and Buljejev, I.P. «Formuvannja ta vykorystannja nematerial'nyh aktyviv pidpryjemstv dlja pidvyshhennja ih kapitalizacii», *Naukova dopovid'*, available at: http://iep.donetsk.ua/uch_sovet/contents/09_04_2015/Bryl.pdf

2. Zadorozhnyj, Z. (2009), «Problemy zakonodavchogo reguljuvannja buhgalters'kogo obliku v Ukraini», *Ekonomichnyj analiz : zb. nauk. prac' kaf. ekon. analizu TNEU*, Ternopil', Iss. 4, Pp. 350–353.
3. Kucyk, P.O., Drogobyc'kyj, I.M., Plysa, Z.P. and Skop, X.I. (2016), *Oblikova koncepcija upravlinnja vartistju nematerial'nyh aktyviv pidpryjemstva*, monografiya, L'viv, Rastr-7, 268 p.
4. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy», Zatverdzheno Nakazom MFU, stanom na 18 zovtnya, No. 242, Baza danyh «Zakonodavstvo Ukrainy», available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
5. Legenchuk, S.F. (2005), «Nematerial'ni aktyvy ta intelektual'nyj kapital v buhgalters'komu obliku pidpryjemstv: vzajemozv'jazok ponjat'», *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky*, No. 1 (31), Pp. 131–137.
6. VRU (2012), *Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 38 «Nematerial'ni aktyvy»*, Mizhnarodnyj dokument vid 01 sichnya, available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page2
7. Parhomenko, V.M. (2002), *Reformuvannja buhgalters'kogo obliku v Ukraini: metodologichne ta normatyvne zabezpechennja*, abstract of diss. k.e.n., Spec. 08.06.04 – Buh. Oblik, In-t agrar. ekonomiky UAAN, K., 19 p.
8. Zhuravky, F.O. (ed.) (2015), *Suchasni tendencii' rozvytku obliku, kontrolju j analizu nematerial'nyh aktyviv*, monografiya, Jaroslavna, Sumy, 208 p.
9. Harlamova, O. (2018), «Transformacija oblikovo-zvitnoi' informacii' pid sam skladannja MSFZ – zvitnosti: instruktazh dlja finansovoi' sluzhby», *Audytor Ukrainy*, No. 7–8 (272–273), P. 30–37.
10. Jasyshena, V.V. (2013), «Oblikovi kryterii' ocinky nematerial'nyh aktyviv», *Ekonomichnyj prostir*, No. 75, Pp. 276–285, available at: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/19393/1/oblikovi_kryterii'_ocinky_nematerial'nyh_aktyviv.pdf

Ясишена Валентина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, кафедра бухгалтерського обліку і аудиту.

Наукові інтереси:

- проблеми обліково-аналітичного забезпечення діяльності промислових підприємств;
- облік нематеріальних активів.

Тел.: +38 (067) 722–77–72.

E-mail: valentya.yasyshena@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 11.10.2018.