

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ
ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

ДИБА В'ЯЧЕСЛАВ МИХАЙЛОВИЧ

УДК 657.421.3 (043.3)

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН:
ТЕОРІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ**

**Спеціальність 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук**

КИЇВ – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку і оподаткування ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" Міністерства освіти і науки України, м Київ.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор

Кужельний Микола Васильович,

ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор,
академік НААН,

Заслужений діяч науки і техніки України

Жук Валерій Миколайович,

Національна академія аграрних наук України (м. Київ),
віце-президент НААН

доктор економічних наук, професор

Лазаришина Інна Дмитрівна,

Національний університет водного господарства
та природокористування (м. Рівне),
завідувач кафедри обліку і аудиту

доктор економічних наук, професор

Давидюк Тетяна Вікторівна,

Національний технічний університет

“Харківський політехнічний інститут”

професор кафедри економічного аналізу та обліку

Захист відбудеться "20" квітня 2017 р. о 10⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" за адресою: 03057, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд.203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" за адресою: 03113, м. Київ, вул.Дегтярівська, 49-г, ауд.601.

Автореферат розіслано "17" березня 2017 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради,

кандидат економічних наук, доцент

О.І.Степаненко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасний етап розвитку світової цивілізації характеризується як інформаційне суспільство, у якому знання суттєво активізують процеси формування нематеріальних активів, які за багатьма параметрами домінують над матеріальними.

Відповідно, інформація щодо витрат на створення нематеріальних активів набуває ознак важливого виробничого ресурсу. Це означає, що тільки матеріальні засоби виробництва не можуть вважатись домінуючою умовою максимізації прибутку, оскільки комерційний успіх суб'єктів господарювання значною мірою залежить від ефективної взаємодії всіх елементів зовнішнього та внутрішнього середовища їх функціонування, тобто налагодження на цій основі своєрідного інтелектуального виробництва.

У сучасній системі бухгалтерського обліку нематеріальні активи відображаються як права інтелектуальної власності (свідоцтва, ліцензії, патенти). Водночас питання обліку інтелектуальної власності, створеної в процесі інтелектуальної діяльності суб'єкта господарювання поки що дослідженні не повною мірою. Оскільки нематеріальні активи є не тільки об'єктами прав інтелектуальної власності, але й інструментом захисту результатів інноваційної діяльності, виникає проблема у комплексному обліково-аналітичному забезпеченні управління нематеріальними активами. Відтак, потребує розвитку як обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням (придбанням) нематеріальних активів, так і обліково-аналітичного забезпечення управління комерціалізацією та капіталізацією створених нематеріальних активів.

Проблемні питання щодо природи та особливостей управління нематеріальними активами відображені у дослідженнях багатьох вітчизняних та зарубіжних фахівців, зокрема І.А.Бланка, О.В.Мельника, В.І. Осипова, О.Г. Мендрула, Е. Брукінга, Д.Нортон, Р.Каплана, М. Данько, Д.М. Стеченка, С.В. Онишко. Серед зарубіжних та вітчизняних вчених проблемам методології бухгалтерського обліку в умовах інституціоналізму, загалом, та нематеріальних активів, зокрема, значну увагу приділяли Д. Андріссен, В.С. Аптон, М.І. Бондар, Р.П. Булига, Ф.Ф. Бутинець, Дж. Гатфрі, С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, Ю. Даум, Р.К. Елліот, В.М. Жук, О.В. Кантаєва, Я.Д. Крупка, С.А. Кузнєцова, С.А. Кузубов, І.Д.Лазаришина, Б. Лев, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Р. Рослендер, Р. Тіссен, Л.В. Чижевська, М.М. Шигун, І.Й. Яремко.

Відаючи належне доробку вчених у цій сфері, зауважимо, що поглибленого дослідження потребують теоретико-методологічні, організаційні та практичні підходи щодо обліку та аналізу нематеріальних активів за сучасних умов інституційних змін. Якщо ефективність сучасного бізнесу окремої інституційної одиниці визначати з урахуванням положень концепції вартісно-орієнтованого управління, системи збалансованих показників, підходів стейкхолдерської моделі стратегічного розвитку підприємства, соціальної відповідальності бізнесу, оцінки результатів інтелектуального виробництва, результатів обміну правами інтелектуальної власності та використання об'єктів прав інтелектуальної власності,

розуміння нематеріальних активів як чинників створення нової доданої вартості сучасного підприємства набуває важливого значення.

Певна річ, формування стратегії управління нематеріальними активами як інноваційним ресурсом розвитку підприємств, що функціонують в інституційному середовищі, потребує відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Також актуальним питанням є розробка комплексної методики аналізу конкурентоспроможності суб'єкта господарювання з урахуванням рівня рентабельності інтелектуальних активів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темами: «Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки» (номер державної реєстрації №0103U004766), «Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки» (номер державної реєстрації №0108U001858)», «Удосконалення обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційного розвитку економіки» (номер державної реєстрації №0113U004263). Особисто автором відповідно до наукової програми обґрунтовано методологічні положення бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання з урахуванням засад неінституціональної економічної теорії, розроблено стратегічну інформаційно-аналітичну модель виміру соціальної відповідальності бізнесу сучасних корпорацій з урахуванням фаз інтелектуального виробництва нематеріальних активів, сформовано концептуальні засади фінансового обліку інтелектуальних активів, розвинуто організаційно-методичні аспекти аналізу нематеріальних активів інституційних одиниць підприємництва.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування та розвиток нової наукової парадигми обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами в умовах інституційних змін в напрямку забезпечення соціальної відповідальності бізнесу. Відповідно до поставленої мети передбачено виконання таких завдань:

- дослідити онтологію інтелектуальної діяльності та узагальнити передумови ідентифікації інтелектуальних продуктів, від використання яких отримується економічна вигода, з метою їх відображення в обліково-аналітичній системі суб'єкта господарювання;

- уточнити сутність нематеріальних активів як об'єктів обліку та аналізу та поглибити їх класифікацію з урахуванням потреб різних зацікавлених груп суспільних інституцій бізнес-середовища;

- удосконалити порядок грошового вимірювання вартості нематеріальних активів з урахуванням положень теорії вартості та фаз інтелектуального виробництва нематеріальних ресурсів;

- обґрунтувати підходи до оцінювання нематеріальних активів за справедливою вартістю з урахуванням конвергенції міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання порядку оцінки та інституційних змін і забезпечення соціальної відповідальності бізнесу;

- адаптувати принципи бухгалтерського обліку до процедур урахування прав власників і ідентифікувати методологічні положення бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання з позиції інституційних змін;
- розробити інформаційно-аналітичну модель виміру ефективності діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням фаз інтелектуального виробництва нематеріальних активів в умовах інституційних змін;
- удосконалити організацію бухгалтерського обліку нематеріальних активів у частині елементів облікової політики у розрізі її організаційної, методичної та технічної складових та запропонувати порядок обліку амортизації нематеріальних активів;
- сформулювати організаційно-методичні положення аналізу нематеріальних активів інституційних одиниць підприємництва;
- уточнити понятійно-термінологічний апарат для розробки парадигми фінансового обліку інтелектуальних активів;
- визначити порядок документування трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів в підсистемі управлінського обліку;
- обґрунтувати методичні засади аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами.

Об'єктом дослідження є господарські операції з нематеріальними активами суб'єктів господарювання, що функціонують в умовах інституційних змін з метою забезпечення соціальної відповідальності бізнесу.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу господарських операцій з нематеріальними активами суб'єктів господарювання в умовах інституційних змін.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання господарських операцій. Для досягнення завдань і мети роботи використано сукупність наукових методів: наукового узагальнення, порівняння, групування – для дослідження онтології інтелектуальної діяльності та узагальнення передумов ідентифікації інтелектуальних продуктів, від використання яких отримується економічна вигода; абстрагування, аналізу та синтезу, індукції та дедукції – для узагальнення концепцій вартості, що застосовуються в процесі оцінки майна з метою удосконалення концептуального підходу до грошового вимірювання вартості нематеріальних активів з урахуванням теорії вартості та фаз інтелектуального виробництва нематеріальних ресурсів; моделювання – для розробки інформаційно-аналітичної моделі виміру соціальної відповідальності бізнесу з урахуванням фаз інтелектуального виробництва нематеріальних активів, графічні та табличні методи – при розробці концептуальних засад фінансового обліку інтелектуальних активів, обґрунтуванні пропозицій щодо документування управлінської інформації про трансакційні витрати на створення інтелектуальних активів; евристичні методи, методи стохастичного факторного аналізу – для обґрунтування використання процедур аналізу нематеріальних активів з урахуванням засад неінституціональної економічної теорії.

Інформаційною базою дослідження є монографії зарубіжних та вітчизняних вчених, періодичні друковані та електронні наукові праці з проблематики

дослідження; чинні вітчизняні та міжнародні законодавчо-нормативні документи щодо нематеріальних активів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у комплексному і системному обґрунтуванні та розвитку нової наукової парадигми обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами в умовах інституційних змін в напрямку забезпечення соціальної відповідальності бізнесу. Основні результати дослідження, що становлять наукову новизну:

вперше:

- теоретично обґрунтовано та розроблено методичні положення бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання на засадах інституціональних змін в частині: відображення в обліку майнових прав на користування об'єктами інтелектуальної власності та немайнових контрактних прав розпоряджатися створеними інтелектуальними ресурсами; методики калькулювання об'єктів контрактних прав і опису процедур подвійного запису операцій із інтелектуальними активами в частині обліку трансакційних витрат. Представлено механізм відображення в балансі капіталізації витрат на створення об'єктів контрактних прав. Це суттєво розширює можливості бухгалтерського обліку щодо задоволення інформаційних потреб всіх груп користувачів;

- сформовано методологічні засади аналізу нематеріальних активів для виміру ефективності діяльності суб'єкта господарювання в умовах інституційних змін, запропоновано в інформаційно-аналітичній моделі виміру ефективності бізнесу використовувати систему аналітичних показників, в якій ураховано причинно-наслідкові зв'язки фінансових та нефінансових показників за результатами операцій з нематеріальними активами, що підвищує рівень аналітичності інформації про ринкову цінність суб'єкта господарювання та задовольняє вимоги соціальної відповідальності сучасного ведення бізнесу у частині збалансованості інформації для всіх зацікавлених сторін;

- запропоновано порядок ідентифікації придбаних специфікованих майнових прав інтелектуальної власності та створених немайнових контрактних прав як нематеріальних активів, вкладених у капітал підприємства. Це дає змогу здійснити бухгалтерську оцінку інтелектуальних активів суб'єкта, які засвідчують його контрактне право на володіння ними та підтверджені відповідними документами;

- розроблено концептуальні засади фінансового обліку інтелектуальних активів, що передбачають визнання витрат, пов'язаних зі створенням об'єкту контрактного права, через їх капіталізацію, оскільки за своєю природою - це витрати майбутніх, а не поточного періодів; запропоновано для визнання створених власними силами інтелектуальних активів в статусі товару для комерціалізації здійснювати їх рекласифікацію в необоротні активи, утримувані для продажу; доведено необхідність виокремлення групи трансакційних витрат, що пов'язані з вкладеннями в інтелектуальні активи, зі складу адміністративних витрат, витрат на збут, витрат на дослідження і розробки;

- сформовано концептуальні положення аналізу витрат суб'єктів господарювання на створення інтелектуальних активів у розрізі груп витрат: на формування знань; на розробку інновацій і розвиток інфраструктури; на використання створених знань; на моніторинг виконання договорів. Це забезпечує

формування та надання релевантної інформації для обґрунтування інвестиційних та фінансових рішень різним групам стейкхолдерів та уможливорює оцінку впливу інтелектуальних активів на рівень створеного власними силами гудвілу економічного суб'єкта через встановлення множинного кореляційного взаємозв'язку між групами витрат на створення інтелектуальних активів та внутрішньо генерованим гудвілом;

удосконалено:

- порядок грошового вимірювання вартості нематеріальних активів з урахуванням положень «знанневої» теорії вартості та фаз інтелектуального виробництва доданої вартості за напрямками одержання комерційної корисності: від інтелектуальної праці в процесі створення інтелектуальних продуктів та від комерційного використання інтелектуальних продуктів;

- порядок оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю з використанням двох підходів: витратного (при оцінюванні майнових прав інтелектуальної власності) та дохідного (при визначенні приведеної вартості майбутніх грошових потоків, очікуваних від комерційного використання інтелектуальних активів). Це дозволяє упорядкувати облікові процедури в частині практичної реалізації положень теорії прав власності та теорії контрактів;

- методологічні засади облікового відображення нематеріальних активів з урахуванням динамічної балансової теорії та фінансової концепції збереження капіталу для цілей оптимізації трансакційних витрат, повноти реалізації інформаційної функції бухгалтерського обліку нематеріальних активів в системі управління підприємством та дотримання вимог соціальної відповідальності бізнесу у частині збалансованості інформації для всіх зацікавлених сторін;

- організаційне забезпечення бухгалтерського обліку в частині елементів облікової політики щодо нематеріальних активів у розрізі її організаційної, методичної та технічної складових. Розроблено технологію застосування методів обліку об'єктів майнових прав інтелектуальної власності та обліку трансакційних витрат, пов'язаних із виникненням немайнових контрактних (договірних) прав. На основі цього конкретизується облікова інформація, що використовується при побудові стратегії інноваційного розвитку суб'єктів господарювання та підтримання балансу фінансово-економічних інтересів зацікавлених сторін, як учасників бізнесу на основі аналізу отриманої інформації;

- порядок обліку амортизації нематеріальних активів через обґрунтування рекомендацій щодо створення амортизаційного фонду, обрання методу нарахування амортизації та встановлення терміну корисної експлуатації нематеріального активу з урахуванням договірних чи інших контрактних прав. Доведено, що при застосуванні дохідного підходу при розрахунку приведеної вартості трансакційних витрат та визначенні періоду чинності договірних або інших контрактних прав, повною мірою реалізується принцип бухгалтерського обліку - превалювання сутності над формою;

дістало подальшого розвитку:

- наукова парадигма обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами в умовах інституційних змін в напрямку забезпечення соціальної відповідальності бізнесу через уточнення понятійно-термінологічного апарату щодо визначення дефініції «інтелектуальні активи» як специфічного класу

ресурсів, що створюють додаткові переваги суб'єкту господарювання, забезпечують отримання економічних вигод у майбутньому, контролюються на предмет наявності контрактних прав та щодо яких зафіксовані докази здійснення трансакційних витрат на їх створення;

- класифікація нематеріальних активів, яку доповнено ознаками з урахуванням інформаційних потреб різних груп суспільних інституцій бізнес-середовища у розрізі забезпечення суттєвості інформації про джерела походження прав інтелектуальної власності (виокремлено ознаку за правом власності), а також про структуру придбаних об'єктів прав промислової власності та створених інтелектуальних активів сучасних корпорацій (виокремлено ознаку за правомочністю контролю). Оновлена класифікація нематеріальних активів уможлиблює розширення номенклатури рахунків для їх фінансового обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності, підвищення інформативності даних управлінського обліку, забезпечує врахування впливу всіх факторів на використання нематеріальних активів, дозволяє розробити стратегію інноваційного розвитку підприємства;

- організаційно-методичні положення аналізу нематеріальних активів: виокремлено новий об'єкт аналізу - патентний портфель, окреслено його завдання, розширено інформаційну базу, запропоновано порядок його здійснення, визначено систему аналітичних показників нематеріальних активів для оцінювання конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, що забезпечує оптимізацію управлінських рішень про додаткові капітальні інвестиції у нематеріальні активи інноваційного розвитку;

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у їх спрямованості на удосконалення обліку та аналізу нематеріальних активів суб'єктів господарювання в умовах інституціонального середовища. Значимість розроблених науково-методичних підходів, пропозицій та рекомендацій щодо комплексу процедур обліку та аналізу нематеріальних активів в умовах інституційних змін та послідовності їх використання у господарській практиці сучасних корпорацій підтверджується довідками про впровадження результатів дослідження, зокрема:

- у практиці діяльності Співки аудиторів України взято до уваги запропонований автором порядок бухгалтерського обліку майнових прав на використання об'єктів інтелектуальної власності та немайнових контрактних прав розпоряджатися створеними інтелектуальними активами, а також позитивно оцінено запропонований механізм капіталізації в балансі витрат на формування об'єктів контрактних прав (довідка № 178 від 28.12.2015 р.);

- Науково-дослідним економічним інститутом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України використовується розроблена інформаційно-аналітична модель виміру соціальної відповідальності бізнесу з урахуванням фаз інтелектуального виробництва нематеріальних активів (довідка № 1/14 від 11.01.2016 р.);

- під час розробки методики розрахунку нормативу адекватності регулятивного капіталу, що узагальнено в Положенні щодо пруденційних нормативів професійної діяльності на фондовому ринку та вимог до системи управління ризиками Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, використано рекомендації автора щодо оцінки нематеріальних активів за

справедливою вартістю із використанням витратного і доходного підходів до оцінювання (довідка № 20/02/18128/НК від 22.06.2016 р.);

- Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг в процесі опрацювання інструментарію репутаційного аудиту використовується запропонована форма бальної оцінки продуктивності інтелектуальних активів та створеного гудвілу (довідка № 4716/05-10 від 05.06.2014 р.);

- при виконанні науково-дослідної роботи Академії фінансового управління Міністерства фінансів України використані пропозиції щодо проведення аналізу нематеріальних активів в умовах інституційних змін, що враховують сучасні вимоги до соціальної відповідальності бізнесу (довідка № 77021-07/20 від 16.01.2015 р.);

- для підготовки робочих документів з питань аудиту операцій по нематеріальних активах в умовах інституційних змін ТОВ Аудиторською фірмою «Міла-аудит» використано пропозиції щодо застосування системи фінансових та нефінансових аналітичних показників нематеріальних активів, що підвищують рівень аналітичності інформації про ринкову вартість суб'єкта господарювання (довідка № 130 від 22.06.2016 р.);

- результати наукових досліджень використані у навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» для підготовки фахівців зі спеціальності «Облік і аудит» при розробці методичного забезпечення з наук «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Звітність підприємств» (довідка від 28.04.2016 р.).

Особистий внесок здобувача полягає в одноосібному виконанні наукового дослідження, в якому викладено авторський підхід до вирішення комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням теорії та методології обліку та аналізу нематеріальних активів в умовах інституційних змін щодо бізнес-середовища та забезпечення соціальної відповідальності бізнесу. Теоретичні положення, висновки та наукові результати дослідження, що виносяться на захист, одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї і пропозиції, що є результатом індивідуальних досліджень здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи доповідались й обговорювались на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ: КНЕУ, 2009 р.), «Фінансово-кредитний механізм активізації інвестиційного процесу» (м. Київ: КНЕУ, 2010 р., 2011 р.), «Інвестиційна політика України: проблеми теорії і практики» (м. Київ: НАУ, 2010 р.), «Засоби фінансового забезпечення стійкого економічного розвитку» (м. Севастополь, 2011 р.), «Фінансування інноваційного розвитку України: стан, проблеми та перспективи» (м. Київ: КНЕУ, 2013 р.), «Необхідність та проблеми формування економіки інтелектуального капіталу України» (м. Київ: КНУБА, 2015 р.), «Стратегічні напрями соціально-економічного розвитку держави в умовах глобалізації» (м. Хмельницький: ХУУП, 2015 р.), «Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку» (м. Київ: КНЕУ, 2016 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертації викладено у 55 наукових публікаціях загальним обсягом 86,58 друк. арк., з них: 2 одноосібні

монографії, 1 колективна монографія, 2 навчально-методичних посібники, 32 статті – у наукових фахових виданнях, 7 – у наукових фахових виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз, 11 – в інших виданнях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 390 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 60 таблиць на 49 сторінках, 46 рисунків на 27 сторінках, 2 додатки на 11 сторінках. Список використаних джерел налічує 425 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми дисертації, представлено стан розробки наукової проблеми, окреслено мету, завдання, визначено об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено інформацію про особистий внесок автора, ступінь апробації, висвітлення у публікаціях основних результатів та структуру дисертації.

У **розділі 1 «Теоретичні основи нематеріальних активів як інноваційних ресурсів розвитку сучасних корпорацій»** розкрито онтологію інтелектуальної діяльності; узагальнено процес трансформації результатів інтелектуальної діяльності в інтелектуальні продукти через оформлення прав інтелектуальної власності, ринкове визнання (комерціалізацію) та користування результатами інтелектуальної діяльності (капіталізацію); обґрунтовано співвідношення понять «невідчутні активи», «нематеріальні активи», «інтелектуальні активи» у складі об'єктів інтелектуальної власності; розкрито гносеологічні аспекти нематеріальних активів; систематизовано термінологію щодо сутності нематеріальних активів, уточнено економічну сутність нематеріальних активів як форми прояву інтелектуальної власності; поглиблено класифікацію нематеріальних активів для цілей обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком суб'єктів господарювання; розглянуто концепції вартості, що застосовуються в процесі оцінювання майна; доведено необхідність визначення ринкової вартості нематеріальних активів в економіці знань; окреслено напрями конвергенції міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання обліку і оцінки нематеріальних активів.

Розуміння походження інтелектуальної діяльності та інтелектуальної власності дозволяє визначити закономірності сучасного економічного та інноваційного розвитку підприємств, задає принципову схему дослідження обліково-аналітичних аспектів проблеми нематеріальних активів, забезпечує логіку їх розкриття в історичній реальності. В основу дослідження покладено процес поступової трансформації результатів інтелектуальної діяльності в інтелектуальний продукт, від використання якого отримується економічна вигода, через три етапи: 1) трансформацію наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності через юридичне закріплення ексклюзивних прав авторів чи власників результатів наукових досліджень на їх використання, реалізацію, поширення; 2) комерціалізацію об'єктів прав інтелектуальної власності в статусі товару, фундаментальною ознакою якого є ціна; 3) капіталізацію об'єктів прав інтелектуальної власності як нематеріальних активів і їх відображення в балансі, що

потребує розробки чіткої методики їх обліку та достовірного відображення інформації про первісну та залишкову вартості цих специфічних ресурсів підприємств. В процесі дослідження процес капіталізації підприємства розглянуто як двояке явище: з однієї сторони як накопичення власного капіталу, з іншої - як збільшення вартості активів через використання ринкових механізмів та фінансових інститутів.

Огляд спеціалізованої літератури засвідчив, що для узагальнення результатів інтелектуальної діяльності використовується різна термінологія: економічні поняття - «інтелектуальні ресурси», «нематеріальні ресурси», «інтелектуальні продукти», юридичні – «інтелектуальна власність», «об'єкт права інтелектуальної власності», політекономічні – «невідчутний капітал», «інтелектуальний капітал». Водночас, для позначення об'єктів, на які поширюються права інтелектуальної власності, застосовуються такі категорії, як «інтелектуальні активи», «нематеріальні активи» та «невідчутні активи». В ході дослідження встановлено, що суперечності наведених дефініцій щодо ідентифікації прав інтелектуальної власності та нематеріальних активів виникають через невідповідність двох формальних інститутів: інституту права – цивільного законодавства та інституту бухгалтерського обліку (його регламентної частини).

Розвиток поняття «нематеріальні активи» здійснено через узагальнення підходів до визначення понять нематеріальності (*intangibles*), нематеріальних активів (*intangible assets*) та інтелектуального капіталу (*intellectual capital*), врахування їх специфіки як одного із чинників економічного зростання. В основу розвитку поняття нематеріальних активів як одного із чинників економічного зростання покладено логічний ланцюжок: «використання нематеріальних активів – поліпшення якості продукції – посилення конкурентних переваг – зростання прибутку». В ході дослідження виявлено, що у вітчизняному правовому полі головною ознакою для ідентифікації нематеріальних активів є отримання підприємством виключних майнових прав на об'єкт інтелектуальної власності та можливість їх відчуження. При цьому встановлено, що англо-американська облікова школа у стандартах фінансового обліку (GAAP) до нематеріальних активів відносить всі активи, які не мають матеріальної форми, виникли у результаті минулих подій, зумовили вимірюваний ефект та можуть принести вигоду у майбутньому.

До основних функцій нематеріальних активів віднесено: технічну - насичення продукту особливими споживчими властивостями; технологічну – забезпечення технологічної переваги над конкурентами; правову - забезпечення високого та стабільного захисту бізнесу; економічну - управління кругообігом інтелектуального капіталу з метою стабільного отримання надприбутків та нарощування його вартості та інноваційного потенціалу; соціальну - ідентифікація бізнесу у свідомості споживача на основі бренд-стратегії; психологічну - формування індивідуальної та масової корпоративної культури у конкретному бізнес-середовищі.

Доведено, що чітка класифікація нематеріальних активів уможливує формування потрібної номенклатури рахунків для їх фінансового обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності, підвищення інформативності даних управлінського обліку, забезпечує врахування впливу всіх факторів на використання нематеріальних

активів, дає змогу розробити стратегію інноваційного розвитку підприємства. На основі узагальнення зарубіжних підходів до класифікації нематеріальних активів обґрунтовано їх базування на ідеї збалансованої системи показників BSC та аргументовано охоплення чотирьох складових цієї системи: нематеріальні активи, що пов'язані із клієнтами; нематеріальні активи, що пов'язані із людським капіталом; інтелектуальні технології; інтелектуальна власність. Також у ході дослідження встановлено, що в інституціональному середовищі функція контролю стосовно нематеріальних цінностей виступає пріоритетним атрибутом їх визнання активом, а тому у результаті передачі прав власності в обмін на корпоративні права виникають контрольовані підприємством активи. Для потреб обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком суб'єктів господарювання нематеріальні активи класифіковано за трьома новими ознаками: за правом власності, за правомочністю контролю та за впливом на стратегічні результати діяльності суб'єкта господарювання (табл.1).

Таблиця 1

Доповнення до класифікації нематеріальних активів [авторська розробка]

Класифікаційна ознака	Мета класифікації	Групи нематеріальних активів
<i>Бухгалтерський облік</i>		
За правом власності	Для фінансового обліку джерел утворення нематеріальних активів (джерел формування інтелектуального капіталу)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Майнові права (права на майно), що охороняються ліцензіями, на <u>користування</u> результатами інтелектуальної діяльності 2. Права інтелектуальної власності (на результати інтелектуальної діяльності), що охороняються патентами та авторськими договорами, на <u>володіння</u> результатами інтелектуальної діяльності 3. Права власності на <u>розпорядження</u> нематеріальними перевагами, створеними у процесі власного інтелектуального виробництва
За правомочністю контролю	Для надання повної та достовірної інформації користувачам фінансової звітності для прийняття рішень	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі майнових прав 2. Нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі прав інтелектуальної власності 3. Нематеріальні активи, створені у процесі наукових досліджень та розробки 4. Нематеріальні активи, створені відносинами з клієнтами 5. Нематеріальні активи, створені персоналом
<i>Економічний аналіз</i>		
За впливом на стратегічні результати діяльності корпорації	Для факторного аналізу продуктивності нематеріальних активів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нематеріальні активи, які кількісно впливають на <u>зростання масштабів діяльності</u>; 2. Нематеріальні активи, які якісно впливають на <u>зростання ділової репутації</u> (внутрішньо генерованого гудвілу).

У розділі 2 «Методологічні положення обліку та аналізу нематеріальних активів» розкрито методологічні принципи та представлено методологічний інструментарій бухгалтерського обліку нематеріальних активів, спрямований на захист прав власників; обґрунтовано положення бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання з урахуванням засад неоінституціональної економічної теорії; розроблено інформаційно-аналітичну модель виміру соціальної відповідальності бізнесу сучасних корпорацій за фазами інтелектуального виробництва нематеріальних активів.

В процесі дослідження з'ясовано, що в умовах інституційних змін, коли важливим об'єктом власності стає інформація, що втілює, передусім, витрати інтелектуальної праці, власність на матеріальні засоби виробництва перестає домінувати у процесах забезпечення максимізації прибутку. Комерційний успіх

суб'єктів господарювання забезпечується через взаємодію всіх чинників зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Йдеться більшою мірою про правомочність використання результатів інтелектуального виробництва, а не володіння матеріальними об'єктами прав власності. Для формування адекватної обліково-аналітичної інформаційної моделі нематеріальних активів підприємства враховано такі концептуальні моменти неінституціональної теорії прав власності: власністю є не ресурс, а права щодо нього; поняття права власності пов'язане з поняттям рідкості, обмеженості ресурсів; відносини власності санкціоновані (дозволені) суспільством, а не тільки державою; власність у динаміці є безперервною низкою змінюваних конфігурацій, а не фіксованою точкою або статичним станом відносин.

У дослідженні напрями розвитку бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін обґрунтовано через елементи методу бухгалтерського обліку та етапність облікового процесу. В ході дослідження встановлено, що первинні документи для обліку операцій з нематеріальними активами розроблено тільки для об'єктів права інтелектуальної власності; при проведенні інвентаризації нематеріальних активів обмежуються лише органолептичними прийомами здійснення перевірки в натурі, при цьому існує проблема вибору об'єкта інвентаризації – безпосередньо об'єкти права інтелектуальної власності чи права на такі об'єкти; оцінка вартості нематеріальних активів залежить від обсягу переданих прав та можливості відчуження об'єкта права інтелектуальної власності; не калькулюються витрати, що виникають через обмін та захист договірних прав, а також внаслідок взаємодії агентів ринку; субрахунки 121 «Права користування природними ресурсами» і 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи» не відповідають поняттю «нематеріальні активи»; поняття «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал» характеризують одну й ту ж величину, але з різник точок зору подвійного запису: інтелектуальний капітал – з позиції джерела створення цінності, а нематеріальні активи – з позиції її розміщення; до складу балансу не включаються нематеріальні активи, що виникають з договірних прав та впливають на формування фінансового результату підприємства; у формах фінансової звітності відсутні дані про доходи і витрати, пов'язані з використанням інтелектуальних ресурсів, які найбільше характеризують інноваційну активність підприємства.

В основу розвитку бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін покладено три групи принципів статичної та динамічної інтерпретації балансу: 1) принципи, пов'язані із суб'єктом, від імені котрого ведеться облік (самостійність, безперервність діяльності); 2) принципи, пов'язані із організацією системи обліку (цілісність, відносність, доповнюваність); 3) принципи, пов'язані з веденням обліку (реєстрація, консерватизм). В ході дослідження визначено, що у динамічному балансі принцип безперервності діяльності реалізується у повному обсязі, а тому відображенню повинні підлягати витрати на придбання або створення нематеріальних активів, які можуть капіталізуватися та розподіляються (амортизуються) у часі. При цьому юридичний статус прав фірми по відношенню до об'єкта інтелектуальної власності визначальної ролі не має, оскільки

основним критерієм визнання є наявність економічного контролю над майбутніми вигодами від використання об'єкта.

В основу принципів організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін покладено принципи, запропоновані вченими англо-американської облікової школи: 1) принцип розподілу праці; 2) принцип локалізації інформації; 3) принцип колації; 4) принцип дієвості бухгалтерії, який покладає на бухгалтера контролюючу функцію; 5) принцип методологічної незалежності, через вибір облікової політики; 6) принцип психологічного клімату. Для поглиблення процедур документації та інвентаризації нематеріальних активів в умовах інституційних змін запропоновано документи згрупувати за трьома видами: 1) документи, які підтверджують авторські та патентні права на об'єкти інтелектуальної власності; 2) документи, які відображають передачу майнових прав на користування об'єктами нематеріальних активів та підтверджуються ліцензіями; 3) документи, які підтверджують виникнення контрактних (договірних) прав. Достовірність балансу запропоновано перевіряти через колацію (зіставлення, звірку бухгалтерських рахунків, встановлення адекватності інформації) як єдино можливий прийом перевірки правильності реєстрації фактів господарського процесу, пов'язаних з правами на об'єкти інтелектуальної власності, що не підтверджені охоронними документами.

Детальний аналіз положень інституціональних теорій підтверджує необхідність вирішення стосовно бухгалтерського обліку комплексу таких методологічних питань: визначення прийомів інвентаризації створених корпоративних результатів інтелектуальної діяльності; розробка методики оцінки інтелектуальних активів для забезпечення інформаційних потреб агентів інституціонального середовища; порядок калькулювання трансакційних витрат; опрацювання підходів до подвійного запису за змістом операцій із інтелектуальними активами; розробка форми фінансової звітності про справедливу вартість підприємства. На основі розгляду теоретичних основ інституціональної економіки окреслено напрями розвитку бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін (рис.1).

Вивчення сучасних процесів інформатизації та інтелектуалізації суспільства свідчить про наявні якісні зміни у визначеній вісі інтересів «власник – найманий робітник». Зокрема, в інформаційному суспільстві суттєво скорочуються можливості для монополії засобів виробництва у руках невеликої групи людей і вимальовується протилежна тенденція до поєднання інтелектуальної праці та інформаційних засобів виробництва. Як результат, додана вартість створюється на основі інтелектуального капіталу та капіталізації інтелектуальної праці. В основу розвитку економічного аналізу нематеріальних активів в умовах інституційних змін покладено ідею інституціонального аналізу, у якому підприємство розглядається як "пучок контрактів", тобто як сітка контрактних відносин, що пов'язують різних стейкхолдерів (групи впливу): власників, менеджерів, персонал, економічних партнерів.

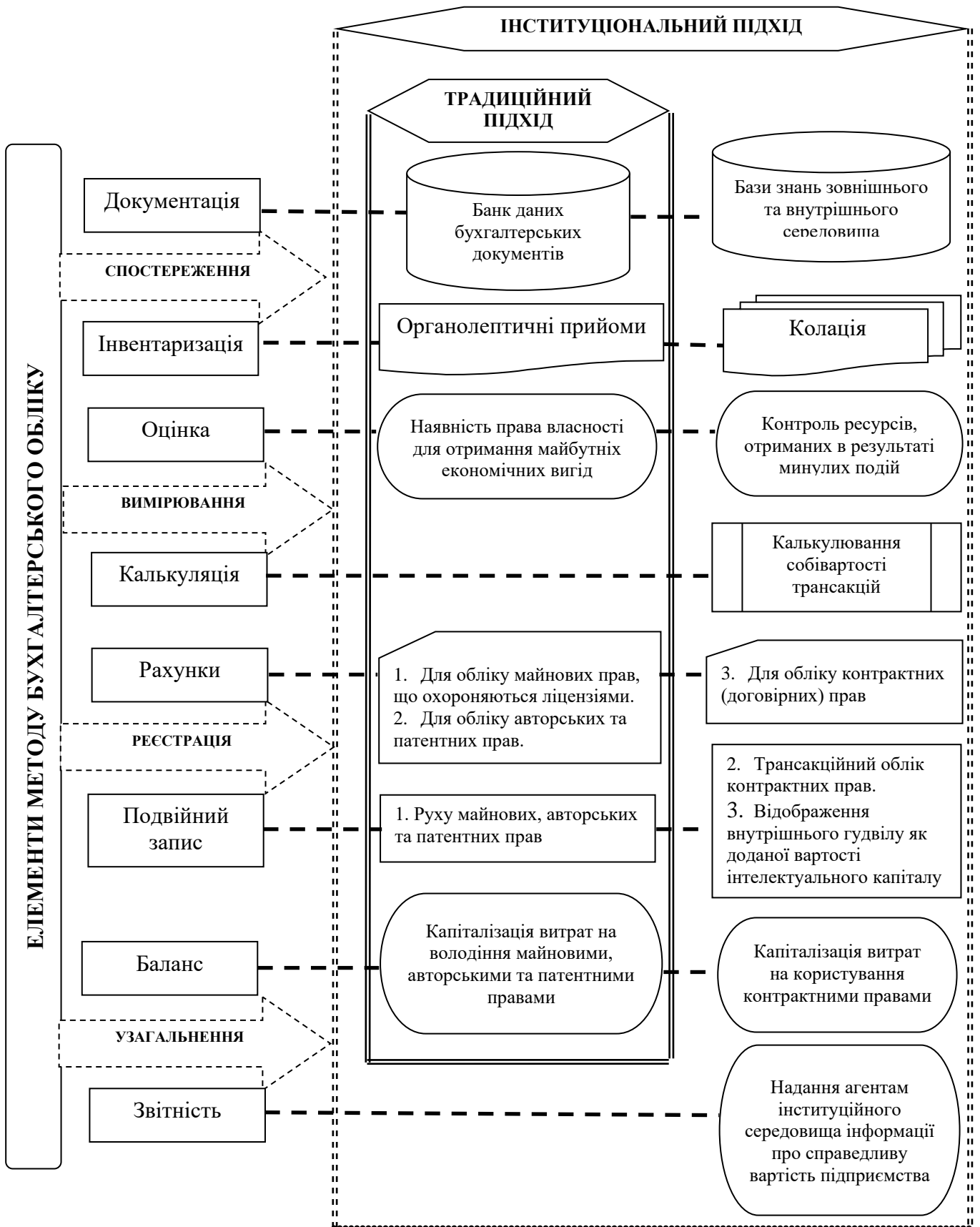


Рис.1. Напрями розвитку бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інституційних змін. [Розроблено автором]

У розділі 3 «**Організаційно-методичні положення обліку та аналізу нематеріальних активів інституційних одиниць підприємництва**» обґрунтовано підходи до облікової ідентифікації нематеріальних активів, в основу яких покладено поділ капіталу суб'єкта господарювання на функціонуючий та вкладений; визначено критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів у розрізі стадій кругообігу капіталу за принципом безперервності діяльності та критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів, вкладених в капітал підприємства; розкрито пріоритети застосування у зарубіжній практиці підходів до експертної оцінки нематеріальних активів і об'єктів прав інтелектуальної власності; згруповано прийоми оцінки нематеріальних активів за способом прогнозування реального економічного ефекту, створюваного завдяки використанню нематеріального активу; уточнено елементи облікової політики щодо нематеріальних активів в умовах інституційних змін; розроблено рекомендації щодо обліку амортизації нематеріальних активів в умовах інституційних змін при створенні амортизаційного фонду; розвинуто технологічну схему аналізу використання нематеріальних активів як інноваційних ресурсів розвитку сучасних підприємств; розширено систему аналітичних показників нематеріальних активів для оцінювання конкурентоспроможності суб'єкта господарювання; розвинуто інформаційну базу аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованого підприємства; окреслено предметну сферу патентного аналізу основної операційної діяльності інноваційно-орієнтованого підприємства; розроблено етапи портфельного аналізу нематеріальних активів як інноваційного ресурсу розвитку сучасних підприємств; узагальнено функції управління нематеріальними активами та проаналізовано врахування їх впливу у підсистемах управління вітчизняних суб'єктів господарювання.

Розв'язання проблеми облікової ідентифікації нематеріальних активів пов'язано із необхідністю встановлення форми правовідносин. Відповідно до МСФО 38 «Нематеріальні активи», актив задовольняє критерію ідентифікованості в контексті визначення нематеріального активу, коли він: (а) може бути відокремлений від організації для подальшого продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну, або в індивідуальному порядку, або разом з відповідним договором, активом або зобов'язанням; (б) виникає з договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи ці права передаються або відокремлюються від даної організації або від інших прав і обов'язків. Отже, згідно стандартів нематеріальний об'єкт визнається бухгалтерським активом при дотриманні двох умов: наявності документа, який однозначно визначає право власності юридичної особи на даний об'єкт та можливість оцінки витрат на створення даного об'єкту. У сучасних умовах інформаційної економіки наявність документального підтвердження права власності на майно вже не є істотною умовою захисту майнових прав, оскільки не гарантує від поглинання (рейдерського захвату). Тільки встановлення контролю над активами забезпечує ймовірність отримання економічних вигід у майбутньому.

В процесі дослідження нематеріальні активи підприємства поділено на дві принципові групи: 1) інтелектуальні ресурси, які можуть бути відокремленими від організації та приносять економічну вигоду в процесі їх використання; 2)

інтелектуальні ресурси, що виникають з договірних прав. Запропонований підхід до ідентифікації та визнання в бухгалтерському обліку компонентів інтелектуальних ресурсів, що виникають з договірних прав, представлено в табл.2. Такий підхід зумовлює потребу в удосконаленні порядку розподілу витрат підприємства на трансакційні витрати і капітальні вкладення в нематеріальні активи, а також порядку капіталізації витрат діяльності, що пов'язані з нематеріальними активами.

Таблиця 2

Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів, що виникають з договірних прав [розроблено автором]

<i>Джерело утворення</i>	<i>Форма існування правовідносин</i>	<i>Витратна природа виникнення</i>
ВНЕСКИ УЧАСНИКІВ ДО ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ, зокрема:	ВИКЛЮЧНІ ПРАВА НА ОДЕРЖАННЯ ВИГІД У МАЙБУТНЬОМУ	ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ТА КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ У НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, зокрема:
Внески у розвиток знань, навичок та вмінь спеціалістів	Договори з навчальними закладами	Витрати на навчання та підвищення кваліфікації персоналу
	Договори з кадровими агенціями	Витрати на набір персоналу
Внески у формування кадрової політики	Договори з кадровими агенціями	Витрати на пошук персоналу
	Трудові контракти зі спеціалістами по кадрах	Витрати на атестацію персоналу
Внески у формування корпоративної свідомості	Трудові контракти Договори, пов'язані з проведенням корпоративного заходу	Витрати на організацію корпоративних заходів
Внески у розвиток організаційної структури та системи управління бізнесом	Штатний розпис та посадові інструкції Положення про оплату праці	Стимулюючі виплати у системі оплати праці та інші витрати, пов'язані з розвитком організаційної структури та системи управління
Внески в інформаційні ресурси і технології	Договір на виконання технологічних робіт	Витрати на виконання технологічних робіт
Внески в електронні мережі	Майбутні права на електронні мережі, що впливають із договору з оператором зв'язку	Витрати на підключення до електронних мереж
Внески у розвиток дистрибуторської мережі розповсюдження продукції	Договори з рекламними агенціями Договори по організації зустрічей	Витрати на рекламу Представницькі витрати Витрати на лобювання інтересів підприємства
Внески у підтримання та розвиток ділових зв'язків	Установчі документи об'єднань, партнерств, холдингів Договори по організації зустрічей	Вступні та членські внески у професійні об'єднання Представницькі витрати Комісійні витрати
Внески у ділову репутацію	Договори з рекламними агенціями Договори зі страховими організаціями	Рекламні витрати Витрати на страхування професійної відповідальності та захист ділової репутації
Внески у розробку інноваційних бізнес-ідей	Договір на виконання НДДКР Трудовий договір та службове завдання	Витрати на виконання НДДКР
Внески в інтелектуальні продукти	Договір з агентом на отримання правостановлюючих документів на інтелектуальні продукти Трудовий договір та службове завдання	Витрати, пов'язані з отриманням правостановлюючих документів на інтелектуальні продукти
Внески у засоби індивідуалізації юридичної особи	Договір з агентом на отримання правостановлюючих документів на засоби індивідуалізації Трудовий договір та службове завдання	Витрати, пов'язані з отриманням правостановлюючих документів на засоби індивідуалізації

Оскільки основним джерелом власних ресурсів при здійсненні як простого, так і розширеного відтворення капіталу є амортизація, то її нарахування стає одним

із найважливіших інструментів стимулювання розвитку кожного підприємства. З метою поліпшення ситуації у сфері амортизаційної політики запропоновано відновити формування амортизаційного фонду, а для його обліку у Плані рахунків передбачити додатковий синтетичний рахунок, (наприклад 462 «Амортизаційний капітал»), за кредитом якого обліковуватимуться суми відрахувань до амортизаційного фонду, відповідно за дебетом – його використання, зокрема на капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Як правило, процес призупинення випуску продукції старого покоління та впровадження інновацій у виробництво продукції нового покоління, зазвичай, базується на використанні нематеріальних активів, пов'язаних з майновими правами на об'єкти інтелектуальної власності. Для формулювання завдань аналізу використання нематеріальних активів запропоновано інтелектуальну власність підприємств, що характеризується результатами наукової і винахідницької діяльності, об'єднати в окремий об'єкт аналізу - патентний портфель нематеріальних активів підприємства. Відповідно, мета управління патентним портфелем полягатиме в оптимізації (диверсифікації) структури нематеріальних активів за видами захищеності прав інтелектуальної власності для забезпечення максимізації доходності портфеля та мінімізації ризику від зменшення корисності видів нематеріальних активів, включених до патентного портфеля.

У розділі 4 «Розвиток обліку та аналізу інтелектуальних активів інституційних одиниць підприємництва» уточнено понятійно-термінологічний апарат щодо дефініції «внутрішній гудвіл» та «інтелектуальні активи», розроблено наукові рекомендації у частині фінансового обліку інтелектуальних активів; запропоновано порядок документування управлінської інформації про трансакційні витрати на створення інтелектуальних активів та послідовність аналізу нематеріальних активів суб'єктів господарювання з урахуванням засад неоінституціональної економічної теорії.

В ході дослідження визначено, що трансформація індустріальної економіки в економіку знань призвела до зростання ролі інтелектуальних ресурсів, що набувають рис основного фактору виробництва. При цьому в результаті взаємодії інтелектуальних активів підприємства виникає внутрішній гудвіл (ділова репутація за МСФЗ 38). За економічною сутністю внутрішньо створений гудвіл визнано доданою вартістю підприємства, що генерується внаслідок синергії нематеріальних факторів виробництва у формі знань, інформації та інтелектуальної праці.

У дисертації представлена кореспонденція рахунків з фінансового обліку операцій з інтелектуальними активами, створеними власними силами (табл.3). У наведених рекомендаціях з фінансового обліку інтелектуальних активів для трансформації витрат на виробництво інтелектуальної продукції в об'єкти прав інтелектуальної власності за умови виникнення договірних прав у формі підтверджуючих документів (п.2) запропоновано витрати, пов'язані з виникненням контрактного права, капіталізувати на окремому спеціальному субрахунку рахунку довгострокових інвестицій 15 «Капітальні інвестиції» (наприклад, субрахунок 156 «Створення інтелектуальних активів», оскільки за своєю суттю вони є витратами майбутніх періодів. Такий підхід не суперечить П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», в якому термін "Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи"

тракується як капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Таблиця 3

Рекомендації з фінансового обліку інтелектуальних активів
[власна розробка автора]

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Для розкриття інформації у балансі (звіті про фінансовий стан підприємства)</i>			
1.	Визнано витратами звітного періоду:	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
	- витрати на професійне навчання працівників		
	- витрати на участь працівників у конференції для підвищення ділової репутації		
	- витрати на отримання технічних знань, які необхідні для забезпечення вміння використовувати нове обладнання		
	- витрати, які пов'язані з участю в професійних організаціях та асоціаціях		
	- витрати на рекламу та просування продукції на ринку	93 «Витрати на збут»	
- витрати на інноваційні дослідження та розвиток інфраструктури	941 «Витрати на дослідження і розробки»		
2.	Трансформовано витрати на виробництво інтелектуальної продукції в об'єкти прав інтелектуальної власності за умови виникнення договірних прав у формі підтверджуючих документів	1561 «Капітальні інвестиції в інноваційні дослідження і розвиток інфраструктури»	941 «Витрати на дослідження і розробки»
		1562 «Капітальні інвестиції в розвиток персоналу та організаційних комунікацій»	92 «Адміністративні витрати»
		1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами»	92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
3.	Визнано створені власними силами об'єкти прав інтелектуальної власності як товар для комерціалізації	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	156 «Створення інтелектуальних активів»
<i>Для розкриття інформації у звіті про фінансові результати підприємства</i>			
4.	Відображено визнання доходу від комерціалізації створених власними силами об'єктів прав інтелектуальної власності	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
	Одночасно відображається податкове зобов'язання з ПДВ	719 "Інші доходи від операційної діяльності"	641 «Розрахунки за податками»
5.	Відображено балансову вартість вибуття створених власними силами об'єктів прав інтелектуальної власності	949 "Інші витрати операційної діяльності"	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Також у запропоновану кореспонденцію рахунків з фінансового обліку інтелектуальних активів включено рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» (п.3). Необхідність застосування цього рахунку обґрунтовано економічною природою фаз процесу інтелектуального виробництва, які передбачають обов'язкову комерціалізацію створених знань через обмін правами на інтелектуальну вартість для того, щоб їх вартість могла бути оцінена. Кореспонденція рахунків щодо визнання створених власними силами прав на об'єкти інтелектуальної власності у статусі товару для комерціалізації ґрунтується на наведеній у листі Міністерства фінансів України «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані

для продажу, та припинена діяльність»» кореспонденції рахунків, відповідно до якої необоротні активи при визнанні їх утримуваними для продажу відображаються за кредитом рахунків обліку необоротних активів і дебетом субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

В ході дослідження виявлено невідповідність чинного порядку документування операцій з нематеріальними активами в бухгалтерському обліку отриманню, а також виокремленню інформації про витрати, які фактично є вкладеннями в інтелектуальні активи, що у подальшому унеможлиблює ведення їх аналітичного та синтетичного обліку та знижує ефективність управлінських рішень. Для розробки Робочого плану рахунків обліку інтелектуальних активів підприємства здійснено їх класифікацію за ознакою контрольованості (рис.2).

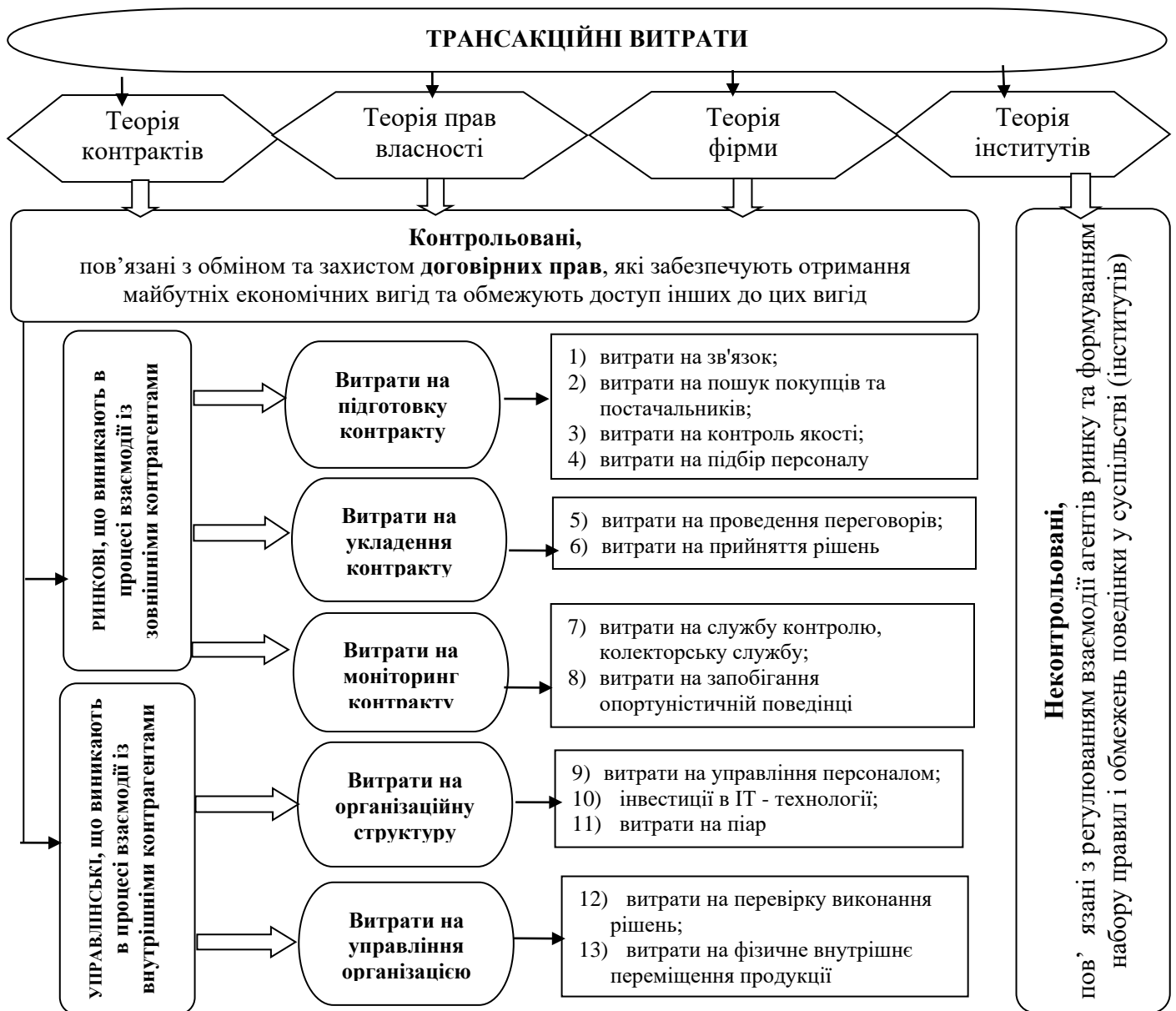


Рис.2. Класифікація трансакційних витрат за ознакою контрольованості для відображення інтелектуальних активів в бухгалтерському обліку. [Узагальнено автором]

Використання класифікації трансакційних витрат за ознакою контрольованості забезпечить визнання поточних витрат, спрямованих на успішну реалізацію процесу виробництва економічних благ внаслідок інтелектуальної діяльності, витратами майбутніх періодів на створення інтелектуальних активів. Узагальнені пропозиції щодо номенклатури рахунків для відображення в бухгалтерському обліку витрат на створення інтелектуальних активів наведено у табл.4.

Таблиця 4

Робочий план рахунків обліку інтелектуальних активів

Чинні рахунки	Запропонований рахунок	Субрахунки трансакційного обліку	Витрати діяльності, що визнаються на створення інтелектуального активу
92 «Адміністративні витрати»	921 «Трансакційні витрати на створення знань»	9211 - витрати на управління знаннями персоналу	- витрати на підбір персоналу; - витрати на управління компетентністю персоналу; - витрати на професійне навчання персоналу; - витрати на підвищення кваліфікації персоналу
		9212 – витрати на створення ринкових знань	- витрати на службові відрядження загальногосподарського персоналу для підготовки проведення переговорів; - корпоративні представницькі витрати на прийняття рішень про укладення контракту; - витрати на службові відрядження апарату управління підприємством для проведення переговорів; - витрати на зв'язок; - організаційні витрати для продовження діяльності; - витрати на створення бренд-інструментарію; - загальні корпоративні витрати на створення ділової репутації
93 «Витрати на збут»	931 «Трансакційні витрати на збут створених знань»	9311 – витрати на рекламу та просування на ринку нововведень	- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг) ; - витрати на пошук покупців та постачальників
		9312 – витрати на вимірювання якості продуктів	- витрати на передпродажну підготовку товарів; - витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; - витрати на контроль якості
941 «Витрати на дослідження і розробки»	941 «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури»	9411 - витрати на наукові дослідження і створення інновацій	- витрати на дослідження та розробки
		9412 – витрати на розвиток інфраструктури	- інвестиції в ІТ - технології; - витрати на піар; - витрати на перевірку виконання рішень
949 «Інші витрати операційної діяльності»	949 «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів»	9491 – витрати на захист договірних прав	- витрати на врегулювання спорів у судових органах; - винагороди за професійні послуги щодо виконання договорів; - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі за контрактами ; - витрати на контролюючі служби, колекторську службу
		9492 – витрати на попередження опортуністичної поведінки партнерів	- витрати на моніторинг виконання умов договору, - витрати на страхування ризиків невиконання договору

Для математичного моделювання функції інтелектуального виробництва запропоновано за показник виробництва обрати величину річного обсягу створеного гудвілу, а як показник капітальних ресурсів використати величину трансакційних витрат. З'ясовано, що в конкурентному середовищі зацікавленість корпорацій у

виявленні щільності взаємозв'язку між трансакційними витратами на формування інтелектуальних активів та створеним внутрішнім гудвілом постійно зростає. Вплив інтелектуальних активів на рівень створеного власними силами гудвілу економічного суб'єкта (компанії) досліджено через встановлення стохастичного взаємозв'язку між групами трансакційних витрат (рис.3).

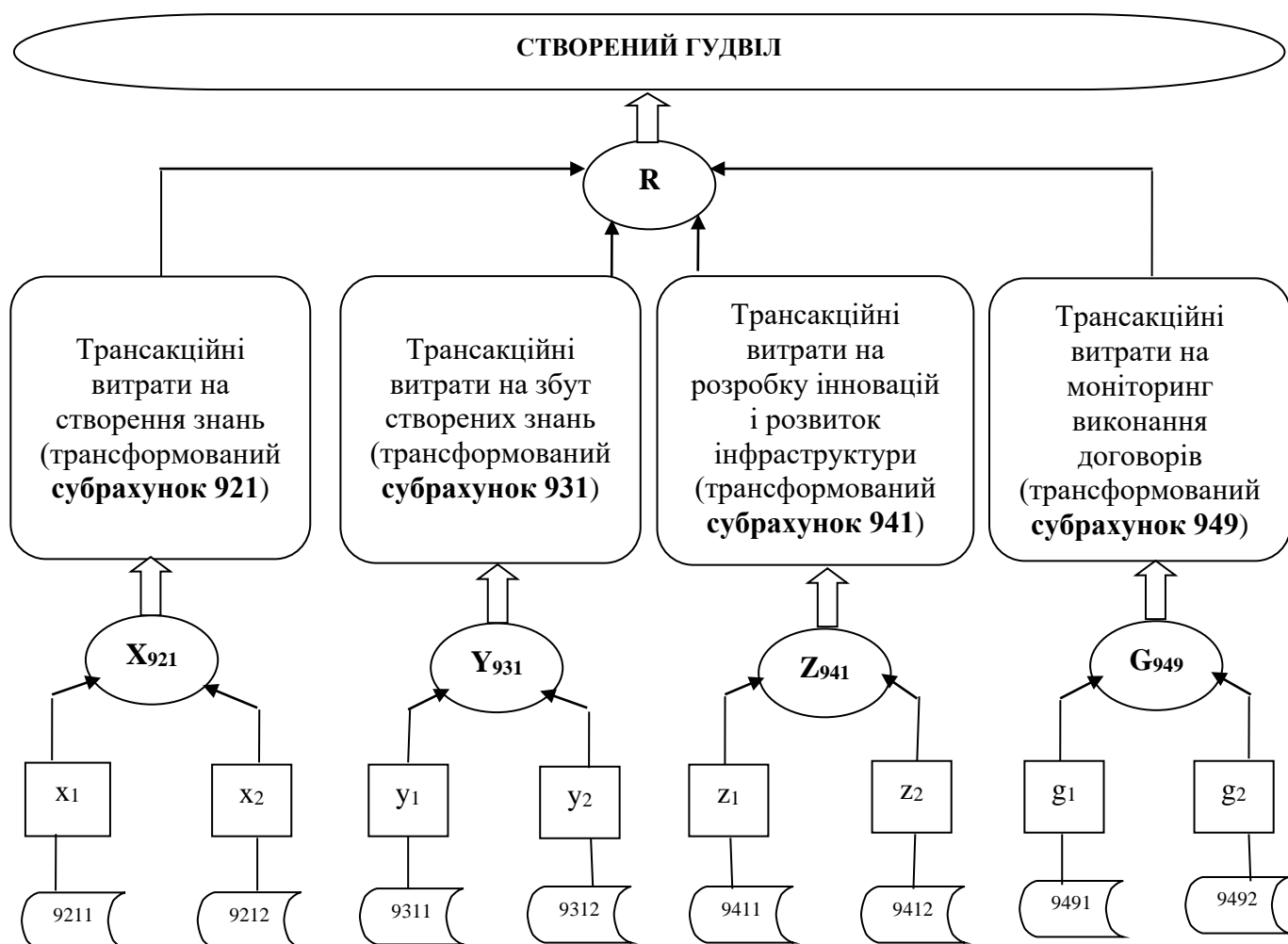


Рис.3. Модель взаємозв'язку інтелектуальних активів суб'єкта господарювання та створеного внутрішнього гудвілу. [Розроблено автором]

Для проведення аналізу впливу рівня трансакційних витрат на створений гудвіл корпорації використано множинну кореляцію із застосуванням кореляційно-регресійного аналізу. Специфікацію економетричної моделі впливу інтелектуальних активів корпорації на створений гудвіл проведено в аналітичній формі чотирьохфакторного рівняння регресії адитивного виду (формула 1)

$$R = a_0 + a_1X_{921} + a_2Y_{931} + a_3Z_{941} + a_4G_{949}, \quad (1)$$

a_1, a_2, a_3, a_4 – коефіцієнти регресії створеного гудвілу.

Для отримання інформації про внутрішній створений гудвіл (R) суб'єкта господарювання на дату балансу рекомендовано використати метод надлишкових прибутків, що застосовується у міжнародній практиці оцінки активів за доходним

підходом та базується на порівнянні рентабельності чистих активів підприємства (ROE_n) із середньою рентабельністю чистих активів по галузі (\overline{ROE}_r) (формула 2).

$$R = (ROE_n - \overline{ROE}_r) \times \text{Власний капітал} / \text{Ставка капіталізації чистого прибутку} \quad (2)$$

Для накопичення інформації про суми трансакційних витрат розроблено форму картки аналітичного обліку трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів (табл.5).

Таблиця 5

Картка аналітичного обліку трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів за місяць 201_ року [розробка автора]

Дата	Зміст операції	В К-т рахунку	Дебет рахунків трансакційних витрат								РАЗОМ	
			921 «Трансакційні витрати на створення знань»		931 «Трансакційні витрати на збут створених знань»		941 «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури»		949 «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів»			
			9211	9212	9311	9312	9411	9412	9491	9492		
		685										
Всього за місяць	x		X_{921}	Y_{931}	Z_{941}	G_{949}						

Розраховані в результаті кореляційного аналізу коефіцієнти регресії a_1, a_2, a_3, a_4 економетричної моделі аналізу впливу інтелектуальних активів на створений гудвіл можуть бути використані суб'єктом господарювання як інформаційна основа для обґрунтування нових напрямів підвищення рівня ділової репутації та розробки інноваційної програми розвитку корпорації в інституційному середовищі.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення актуальної наукової проблеми, яка полягає у поглибленні обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами як інноваційними ресурсами сучасних суб'єктів господарювання, з орієнтацією на розвиток методик обліку та аналізу інтелектуальних активів інституційних одиниць підприємництва. В процесі вирішення поставлених завдань одержано конкретні результати та сформульовано висновки теоретичного, методичного й практичного спрямування:

1. Дослідження онтології інтелектуальної діяльності дозволило узагальнити процес її трансформації в інтелектуальні продукти, від використання яких отримується економічна вигода. Зазначений процес охоплює три етапи: безпосереднє виробництво інтелектуального продукту, розпорядження правами інтелектуальної власності та користування об'єктами прав інтелектуальної власності. Доведено, що в результаті інтелектуальної діяльності ідентифікації повинні підлягати не тільки придбані для користування об'єкти майнових прав інтелектуальної власності, але й створені та наявні для розпорядження об'єкти немайнових прав на інтелектуальні ресурси, пов'язані із зовнішнім ринковим середовищем та об'єкти немайнових прав на інтелектуальні ресурси, створені внутрішнім середовищем інфраструктури.

2. Огляд нормативної та фахової літератури показав, що поняття «нематеріальні активи» розкривається залежно від предметної сфери: це частина майна підприємства, яка не має матеріально-уречевленої форми та може бути ідентифікована (бухгалтерський підхід); це засоби праці з терміном користування понад рік, використання яких пов'язано із отриманням економічної вигоди підприємства, формуванням його ринкових конкурентних переваг, (економічний підхід); це об'єкти оформлених прав інтелектуальної власності та інструменти захисту результатів інноваційної діяльності (юридичний підхід). Для узгодження економічного, юридичного та бухгалтерського підходів, а також для цілей управління інноваційним розвитком підприємств термін «нематеріальні активи» уточнено у значенні інтелектуальних ресурсів, ідентифікація котрих відбувається внаслідок оформлення майнових прав на володіння та користування об'єктами інтелектуальної власності або немайнових контрактних прав розпоряджатися інтелектуальною власністю, які контролюються підприємством як результати минулої інтелектуальної діяльності, від використання яких очікується збільшення майбутніх економічних вигод та зростання інноваційного потенціалу підприємства.

3. Для посилення суттєвості інформації про джерела походження прав власності на нематеріальні активи уточнено їх класифікацію і представлено такі їх групи: майнові права (права на майно), що охороняються ліцензіями; права інтелектуальної власності, що охороняються патентами та авторськими договорами; права власності на нематеріальні переваги, створені у процесі інтелектуального виробництва. Для підвищення корисності інформації про структуру нематеріальних активів сучасних підприємств їх класифіковано так: нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі майнових прав; придбані (отримані) у формі прав інтелектуальної власності; створені у процесі наукових досліджень та розробки; створені через певні економічні відносини з клієнтами; створені персоналом.

4. Проведений порівняльний аналіз положень міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та американських стандартів (GAAP) дозволив виявити відмінності стосовно оцінки нематеріальних активів. Визначено, що в моделі GAAP прослідковується чітка орієнтація на застосування доходного підходу до оцінки справедливої вартості. В моделі МСФЗ у багатьох випадках використовується витратний підхід до оцінки справедливої вартості, що базується на розрахунку собівартості із зазначенням переліку витрат, які включаються, або не включаються до її складу. Певна річ, в інноваційній економіці користь від використання нематеріального активу може багаторазово перевищувати витрати на його створення, відтак справедлива вартість нематеріальних активів повинна визначатися не з урахуванням витрат на їх придбання або створення, а згідно з оцінкою грошових потоків, очікуваних від комерційного використання нематеріальних активів.

5. У сучасній вітчизняній обліковій методології пріоритетною залишається оцінка активів за їх історичною (фактичною) собівартістю. Саме тому у традиційному варіанті статичного балансу принцип безперервності діяльності, принцип превалювання сутності над формою у частині нематеріальних активів не реалізуються; відсутня також інформація про характер отриманих прав на об'єкти інтелектуальної власності (виключні вони чи невиключні). Практика

транснаціональних корпорацій свідчить, що акціонери, інвестори, держава, працівники та інші зацікавлені учасники інституціонального середовища потребують сигнальної інформації про перспективи і ризики ділової активності. Показники, що узагальнюють цю інформацію, базуються на справедливій вартості майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі здатністю фірми у майбутньому генерувати грошові кошти у результаті обліковування відповідних активів і зобов'язань.

6. Враховуючи, що в інституціональних теоріях (теорії інститутів, теорії контрактів та теорії фірми), вказується на необхідність відображення не тільки результатів роботи та процесу розподілу (використання) прибутку, але і на відображення процесу його формування, ключовим поняттям слід визначати трансакційні витрати, обсяг яких залежить від чіткої специфікації прав власності. Зазначені теорії стосуються таких положень: незахищені права власності породжують проблему впливу екзогенних (зовнішніх) факторів; значний набір правомочностей, закріплених за благом, підвищує цінність прав власності. З огляду на це, при оновленні методології обліку нематеріальних активів з урахуванням впливу інституціонального середовища, доведено необхідність включення до складу нематеріальних активів капіталізованих витрат інституціонального характеру - "трансакційних витрат", які виникають внаслідок взаємодії із зовнішніми та внутрішніми контрагентами і зумовлені виникненням контрактних (договірних) прав.

7. За підходами фінансового аналізу, якщо ліквідаційна вартість активу перевищує приведену оцінку майбутніх грошових надходжень від продовження бізнесу з його використанням, то такий актив слід ліквідувати. В інституціональному аналізі підприємство розглядається як "пучок контрактів", тобто як мережа контрактних відносин, котрі пов'язують різних стейкхолдерів (груп впливу): власників, менеджерів, персонал, економічних партнерів. З огляду на це, в процесі аналізу трансакційних витрат, пов'язаних із нематеріальними активами, формується інформація про конкурентоспроможність корпорації. Низький обсяг трансакційних витрат свідчить про ефективні зв'язки з контрагентами, а високий - є доказом наявності організаційних конфліктів, що, апріорі, суттєво знижують конкурентоспроможність та конкурентні переваги підприємства через дію деструктивних управлінських чинників.

8. При детальному дослідженні питань облікової ідентифікації та оцінки нематеріальних активів встановлено ототожнення природи виникнення та існування нематеріальних та матеріальних активів. Втім, слід вказати на наяву видову відмінність між нематеріальними та матеріальними активами, яка обґрунтовується дією діалектичного закону переходу кількості в якість. Так мета використання матеріальних активів полягає у збільшенні кількості товарів, а нематеріальних активів - у поліпшенні їх якості. В означеному контексті запропоновано розмежувати підходи до облікової ідентифікації нематеріальних активів, поклавши в основу диференціації поділ капіталу суб'єкта господарювання на функціонуючий і вкладений та поділ прав інтелектуальної власності на майнові і немайнові. Облікова ідентифікація нематеріальних активів у формі придбаних специфікованих майнових прав інтелектуальної власності здійснюється відповідно до існуючої методики.

Водночас, облікову ідентифікацію нематеріальних активів у формі створених немайнових прав інтелектуальної власності та нематеріальних активів, вкладених у капітал підприємства, запропоновано здійснювати на основі наявних укладених контрактів або договорів, виконання яких в обов'язковому порядку контролюється. У випадку створення нематеріальних активів власними силами факт їх існування підтверджується відповідними документами, що засвідчують контрактне право на володіння ними. Доведено, що основним методичним підходом до оцінки справедливої вартості таких нематеріальних активів слід визнати доходний підхід на основі прогнозування грошових потоків, очікуваних від комерційного використання цих нематеріальних активів.

9. В організаційній, методичній та технічній частинах облікової політики щодо нематеріальних активів всі положення запропоновано наводити з деталізацією способів ведення обліку як для об'єктів майнових прав інтелектуальної власності, так і для трансакційних витрат, як результату виникнення немайнових контрактних (договірних) прав. Оскільки мета нарахування амортизації полягає не тільки у віднесенні вартості основного капіталу на створений продукт, але й в акумулюванні коштів для здійснення капітальних вкладень, то для ведення ефективної інноваційної діяльності вітчизняних підприємств обґрунтовано доцільність відновлення практики формування амортизаційного фонду з обранням базою амортизації нематеріального активу оціненої за доходним підходом первісної приведеної вартості об'єкту. При цьому, строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших контрактних прав, не повинен перевищувати періоду їх чинності. Первісну приведену вартість нематеріального активу, що підлягає амортизації, важливо коригувати на темпи інфляції, коефіцієнт морального зносу, коефіцієнт компенсації амортизації.

10. Впровадження інновацій у виробництво продукції у багатьох випадках відбувається за рахунок використання нематеріальних активів, пов'язаних з придбаними майновими правами на об'єкти інтелектуальної промислової власності. Самі по собі нематеріальні активи не здатні самостійно створювати вартість, вони стають ефективними тільки у поєднанні з матеріальними активами. Цю групу нематеріальних активів для потреб аналізу означено патентним портфелем, у якому враховано не тільки властивості, притаманні об'єктам, що входять до портфелю, а й додаткові властивості, що виникають у результаті унікального поєднання цих об'єктів у портфелі. В процесі аналізу патентного портфеля формується важлива інформація для ухвалення стратегічних рішень щодо: підриву виробничої стратегії конкурентів і здійснення блокуючого патентування; патентного прикриття при вторгненні у прибуткові ринкові сегменти з інтенсивною конкуренцією; набуття виключних прав на комерційно-перспективні технології, що тільки проявляються; виявлення можливих джерел доходу від продажу ліцензій.

11. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами як інноваційним ресурсом розвитку сучасних корпорацій запропоновано здійснювати у два етапи. На першому етапі рекомендовано проводити колацію нематеріальних активів, аналізувати зовнішнє конкурентне середовище та обирати тип стратегії конкурентної поведінки суб'єкта господарювання на ринку. На другому етапі деталізуються елементи схвалюваних

рішень з урахуванням різних цільових інформаційних потреб управління за такими блоками: для формування оптимальної структури патентного портфеля; для створення стійких конкурентних переваг; для вибору варіанту комерціалізації нематеріальних активів; для капіталізації приросту вартості нематеріальних активів підприємства.

12. Інтелектуальні активи суб'єкта господарювання є результатом творчої праці його персоналу, визнаної суспільством. В інституційному середовищі обов'язковою формою закріплення права на отримання економічних вигод має бути конкретний документ або угода. Якщо підприємство має докази понесення витрат на створення інтелектуальних ресурсів, то є підставою визнати їх своїм активом. Для забезпечення можливості обміну та оцінки, інтелектуальні ресурси мають набути статусу товару. Вартісне вираження доданої вартості ($v + m$), генерованої інтелектуальними активами, повинно відображатися в активі балансу за окремим рядком, наприклад «Гудвіл, створений власними силами». Це підтверджується статичною теорією балансознавства, положення якої на даний час використовуються при побудові облікових систем суб'єктів господарювання. За цією теорією кожен баланс можливо розглядати як ліквідаційний з оцінкою його статей за поточними або продажними цінами. З урахуванням цього, методика обліку внутрішньо створеного гудвілу не суперечить вимогам ПСБО 19 «Об'єднання підприємств», оскільки гіпотетично можливо вести мову про умовну ліквідацію та умовне придбання суб'єкта господарювання.

13. До правил бухгалтерського обліку інтелектуальних активів віднесено зокрема такі: витрати, пов'язані з виникненням контрактного права, капіталізуються на окремому спеціальному субрахунку рахунку довгострокових інвестицій 15 «Капітальні інвестиції» (наприклад, субрахунок 156 «Створення інтелектуальних активів»), оскільки за своєю суттю вони є витратами майбутніх періодів, а не витратами поточного періоду; для визнання створених власними силами інтелектуальних активів у статусі товару для комерціалізації, здійснюється їх рекласифікація в необоротні активи, утримувані для продажу. Для реалізації цих правил необхідно виокремити зі складу витрат, що обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 941 «Витрати на дослідження і розробки», витрати, які фактично є вкладеннями в інтелектуальні активи, тобто трансакційні витрати.

14. Систему обліку трансакційних витрат стосовно інтелектуальних активів запропоновано розглядати у розрізі етапів процесу ухвалення рішень із включенням таких основних елементів управлінського циклу: 1) планування трансакційних витрат для розрахунку внутрішньо генерованого гудвілу, що виникає внаслідок обміну договірними правами із зовнішніми та внутрішніми контрагентами, від яких очікуються майбутні економічні вигоди; 2) організація обліку витрат інтелектуального виробництва через їх групування за центрами відповідальності операційної діяльності та у розрізі центрів їх виникнення: інноваційність бізнес-процесів, відносини з клієнтами, компетентність персоналу; 3) оперативний облік поточних витрат інтелектуального виробництва та калькулювання собівартості інтелектуальних активів через побудову вартісних ланцюжків трансакцій; 4) фінансовий облік витрат інтелектуального виробництва в процесі їх визнання

витратами майбутніх періодів або кваліфікаційним активом та їх капіталізації на рахунку капітальних інвестицій; 5) аналіз відхилень витрат інтелектуального виробництва від очікуваних майбутніх економічних вигід від комерціалізації створених знань; 6) контроль ефективності створених інтелектуальних активів та моніторинг вартості гудвілу.

15. Аналізувати створений гудвіл суб'єктів господарювання запропоновано на основі визначення взаємозв'язку інституціональної, факторної, відтворювальної і суб'єктної характеристик ділової репутації. Розроблена матриця аналізу множинних взаємозв'язків між трансакційними витратами, чистим доходом від реалізації продукції, фінансовим результатом від операційної діяльності та обліковою кількістю штатних працівників дозволяє конструювати комбінації цих показників та розраховувати такі відносні фінансові показники формування та використання інтелектуальних активів: трансакціомісткість інтелектуальних активів, трансакційний леверидж, рентабельність інтелектуальних активів, трудомісткість інтелектуальних активів, корпоративна компетентність, корпоративний леверидж, компетентність персоналу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії, навчальні посібники:

1. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія / В.М. Диба. - К. КНЕУ, 2008. – 288 с. (19,04 д.а.)
2. Диба В. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : монографія / В. М. Диба. — К.: КНЕУ, 2015. — 428 с. (28,54 д.а.)
3. Сучасні проблеми аналізу діяльності комерційних банків: [монографія] / В.М. Диба, В.С. Котковський, Л.А. Бондаренко, О.М. Ігнатова, А.В. Максименко та ін. – Кривий Ріг: СПД Залозний В.В., 2010. – С. 8-25. (особисто автору – 1,2 д.а.: Розділ 1.1. Оптимізація методики аналізу активів і пасивів комерційного банку в умовах ринку)
4. Диба В.М. Навчально-методичний посібник з організації обліку / Диба В.М., Сопко В.В. - К.: КНЕУ, 2004. – 203 с. (12 д.а., особисто автора 6 д.а.)
5. Інвестування: практикум / (Т.В. Майорова, В.М. Диба, В.І. Максимович та ін.). – К.: КНЕУ, 2012. – 577 с. (особисто автору – 4,5 д.а.: Оцінка ефективності інтелектуальних інвестицій)

У наукових фахових виданнях України:

6. Диба В.М. Трансакційні витрати: особливості аналізу та обліку / В.М. Диба, О.В. Горняк, Л.Х. Доленко // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих вчених та аспірантів. – К.: КНЕУ, 2003. – Вип. 11. – С. 237 – 243 (0,5 д.а., особисто автора 0,35 д.а., розроблення класифікації трансакційних витрат за ознакою контрольованості)
7. Диба В. М. Організація обліку прав на об'єкти промислової власності / В.М.Диба // Вчені записки : наук. збірник. – К.: КНЕУ, 2004. — Вип. 6.- С. 117–121. (0,5 д.а.)
8. Диба В.М. Вплив державної амортизаційної політики на оновлення основного капіталу інноваційних підприємств / А. Є. Никифоров, В.М.Диба //

Фінанси України. - 2007. - № 1. - С. 67-74 (0,5 д.а., особисто автора 0,3 д.а., розроблення пропозицій щодо відновлення формування амортизаційного фонду).

9. Диба В.М. Удосконалення форм і методів контролю за збереженням та ефективним використанням нематеріальних активів / В. М. Диба // Формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ, 2007. – Вип. 18.– С. 449–455 (0,5 д.а.)

10. Диба В.М. Особливості обліку виготовлення (створення) нематеріальних активів на підприємстві // В.М. Диба, О.Б. Сук // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих вчених та аспірантів. – К.: КНЕУ, 2007 . – Вип. 19. – С.174 – 180 (0,5 д.а., особисто автора 0,3 д.а., удосконалення порядку грошового вимірювання вартості нематеріальних активів з урахуванням фаз інтелектуального виробництва).

11. Диба В.М. Оцінка й амортизація нематеріальних активів / В.М. Диба // Формування ринкової економіки. – К.: КНЕУ, 2008. – Вип. 20. – С. 451–462 (0,8 д.а.)

12. Диба В.М. Нематеріальні активи: принципи визначення та визнання / В.М. Диба // Вчені записки: наук. зб. – К.: КНЕУ, 2008. – Вип. 10– С. 217–222 (0,5 д.а.)

13. Диба В.М. Організація аналітичного обліку необоротних активів (нематеріальних активів й основних засобів) / В.М. Диба // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих вчених та аспірантів. – К.: КНЕУ, 2008. – Вип. 20. – С. 336-349 (0,6 д.а.)

14. Диба В.М. Інтелектуальний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку / В. М. Диба // Фінанси України. - 2009. - № 2. - С. 118-125 (0,6 д.а.)

15. Диба В.М. Інтелектуальний капітал: формування та облік / В.М. Диба // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць — К.: КНЕУ, 2009. - Вип. 21. – С. 517-526 (0,6 д.а.)

16. Диба В.М. Інтелектуалізація й динамізм підприємницького регулювання / В.М. Диба // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2009. – Вип. 22. – С. 106–118 (0,6 д.а.)

17. Диба В.М. Визнання інтелектуального капіталу об'єктом обліку / В.М. Диба // Вчені записки: наук. зб. – К.: КНЕУ, 2009. – Вип. №11. – С. 96-100 (0,5 д.а.)

18. Диба В.М. Податкове стимулювання інноваційної діяльності / В.М. Диба, А.Є. Нікіфоров, В.О. Парнюк // Фінанси України. – 2009. - № 5. – С. 78-86 (0,5 д.а., особисто автора 0,3 д.а., розроблення пропозицій щодо стимулювання інтелектуального виробництва суб'єктів господарювання через мінімізацію оподаткування).

19. Диба В.М. Нематеріальні активи та знання: їх визначення та облік у сучасній економіці / В.М. Диба // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих вчених та аспірантів. – К.: КНЕУ, 2009 . - № 23.- С. 339-349 (0,6 д.а.)

20. Диба В.М. Концепції гудвілу та інтелектуальний капітал / В.М. Диба // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 3. – С.30-34 (0,5 д.а.)

21. Диба В.М. Інтелектуальний капітал: оцінювання, структура та перспективи розвитку / В.М. Диба // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць – К.: КНЕУ, 2010. - № 15. – С. 235-245 (0,6 д.а.)

22. Диба В.М. Облікова модель нематеріальних активів / В.М.Диба // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 24 –26 (0,4 д.а.)

23. Диба В.М. Облік нематеріальних активів та їхня ідентифікація / В.М.Диба // Торгівля і ринок України: тематичний зб. наук. праць. – Донецьк: ДОНДУЕТ, 2010. – Вип. 29. – С. 473–481 (0,5 д.а.)

24. Диба В.М. Комерціалізація і проблеми обліку нематеріальних активів в інноваційній економіці / В.М. Диба // Ринок цінних паперів України: наук. виробничо-практ. журнал. – 2010. – Вип. 9–10. – С. 15–22 (0,6 д.а.)

25. Диба В.М. Інтелектуальний капітал як чинник активізації інвестиційного процесу / Т. В. Майорова, В. М.Диба // Фінанси України. - 2011. - № 12. - С. 41-50 (0,5 д.а., особисто автора 0,3 д.а., обґрунтування концепції інтелектуального капіталу з позиції джерела створення цінності у постіндустріальному суспільстві).

26. Диба В.М. Нематеріальні активи в інноваційному розвитку економіки та їх облік / В.М.Диба // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2011. – Вип. 17. – С. 287–296 (0,5 д.а.)

27. Диба В.М. Концепція облікового механізму інтелектуальної власності в інноваційній економіці / В.М.Диба // Ринок цінних паперів України: наук. виробничо-практ. журнал. – 2011. – Вип. 11–12. – С. 33–37 (0,5 д.а.)

28. Диба В.М. Формування інвестиційного капіталу в умовах глобальних викликів / Т. В. Майорова, В. М. Диба // Інвестиції: практика та досвід. - 2011. - № 18. - С. 4-8 (0,5 д.а., особисто автора 0,3 д.а., розроблення процесу трансформації трансакційних витрат в об'єкти прав інтелектуальної власності через незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи).

29. Диба В.М. Соціальна відповідальність ведення бізнесу: теорія і практика / В.М. Диба, О.М. Диба // Ринок цінних паперів: наук. виробничо-практ. журнал. – 2012. – № 10. – С. 41–45 (0,5 д.а., особисто автора 0,25 д.а., обґрунтування необхідності капіталізації трансакційних витрат на створення інтелектуальних активів в умовах соціальної відповідальності ведення бізнесу).

30. Диба В.М. Методи оцінки нематеріальних активів та їх облік / В. М. Диба // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. – 2012. – Вип. 28. – С. 383–396 (0,4д.а.)

31. Диба В.М. Гармонізація обліку і оцінки нематеріальних активів з міжнародними стандартами / В.М. Диба // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2013.– Вип. 21. – С. 244–255(0,6 д.а.)

32. Диба В.М. Організація облікового процесу операцій з нематеріальними активами суб'єктів господарювання / В.М. Диба // Економіка та підприємництво: зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. – К. : КНЕУ, 2013. – Вип. 29. – С. 316–325 (0,5 д.а.)

33. Диба В.М. Інтелектуальний потенціал підприємств та методи його оцінки / В.М. Диба // Ринок цінних паперів : наук. виробничо-практ. журнал. – 2013. – № 9–10. – С. 97–101 (0,5 д.а.)

34. Диба В.М. Теоретико-методичні підходи до обліку чинників внутрішнього гудвілу / В. М. Диба // Вчені записки : зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2013. – Вип. 15. –С. 126–134 (0,6 д.а.)

35. Диба В.М. Критерії облікової ідентифікації та оцінки нематеріальних активів / В. М. Диба // Ринок цінних паперів: наук. виробничо-практ. журнал. – 2013. – № 11. – С. 55–61 (0,5 д.а.)

36. Диба В. М. Наукові підходи до визначення вартості нематеріальних активів та їх обліку / В. М. Диба // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4 – С. 9–15 (0,6 д.а.)

37. Диба В. М. Аналітичне забезпечення формування патентної політики інституційних одиниць підприємництва / В. М. Диба // Вчені записки : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2014. – Вип. 16. – С. 88–93 (0,5 д.а.)

У наукових фахових виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз:

38. Диба В. М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства / В. М. Диба // Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання (Index Copernicus, Google Scholar) / Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. – 2015. – №11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5371> (0,5 д.а.)

39. Диба В. М. Рентабельність інтелектуальних активів як імператив конкурентоспроможності корпорації / В. М. Диба // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання (Index Copernicus, Google Scholar) / Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. – 2016. – №2. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5369> (0,5 д.а.)

40. Диба В.М. Інтелектуалізація, соціальна відповідальність та обліково-аналітичний вимір нематеріальних активів / В.М.Диба // Економіст : наук.-практ. журнал ([RePec](#)). - 2016. - № 1. - С. 39-41 (0,5 д.а.)

41. Диба В.М. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік / В. М. Диба // Економіст : наук.-практ. журнал ([RePec](#)). - 2016. - №5. – С.62-67 (0,6 д.а.)

42. Диба В. М. Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів / В.М. Диба // Економіст : наук.-практ. журнал ([RePec](#)). - 2016. - № 7. – С. 12-15 (0,4 д.а.)

43. Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації / В. М. Диба // Інвестиції: практика та досвід : наук. журнал (Index Copernicus, Google Scholar) / Чорноморський державний університет імені Петра Могили. - 2016. - № 13. - С. 23-28 (0,5 д.а.)

44. Диба В.М. Ідентифікація нематеріальних активів у формі гудвілу / В.М.Диба // Інвестиції: практика та досвід : наук. журнал (Index Copernicus, Google Scholar) / Чорноморський державний університет імені Петра Могили. - 2016. - № 14. - С. 15-19 (0,5 д.а.)

В інших виданнях:

45. Диба В. М. Особливості класифікації нематеріальних активів у обліку / В.М. Диба // Реформування економіки України: стан та перспективи: 4 Міжнародна науково-практична конференція, 26–27.11.2009. – К.: Міжнародний інститут бізнес-освіти КНЕУ, 2009. – С. 84–86 (0,2 д.а.)

46. Диба В. М. Основні методи та особливості оцінювання інтелектуального капіталу і нематеріальних активів / В.М. Диба // Фінансово-кредитний механізм

активізації інвестиційного процесу : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. 22.04.2010. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 129–131 (0,1 д.а.)

47. Диба В. М. Облік інтелектуального капіталу в інноваційній економіці / В. М. Диба // Інвестиційна політика України: проблеми теорії і практики : Збірник матеріалів науково-практичної конференції. 18–19.11.2010. – К. : Національний авіаційний університет, 2010. – С. 44–45(0,1 д.а.)

48. Диба В.М. Комерціалізація нематеріальних активів в інноваційній економіці / В. М. Диба // Засоби фінансового забезпечення стійкого економічного розвитку : Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. 6–9.09.2011. м. Севастополь. – Севастополь, 2011. – С. 78–79 (0,1 д.а.)

49. Диба В.М. Інтелектуальний капітал в інвестиційному процесі / В. М. Диба // Фінансово-кредитний механізм активізації інвестиційного процесу : Збірник тез 2 міжнародної науково-практичної конференції. 3.11.2011. – К. : КНЕУ, 2011.–С. 134–137 (0,2 д.а.)

50. Диба В. М. Інтелектуальний капітал: структура й облік / В.М.Диба // Формування ринкової економіки: міжвідомчий науковий збірник.: у 2 ч. [відп. ред. О.О. Беляєв]. Спеціальний випуск, ч. 2 : Регіональний розвиток України: проблеми та перспективи. – К.: КНЕУ, 2011. – С. 539–548 (0,6 д.а.)

51. Диба М.В Сутність та види дебіторської заборгованості / В.М. Диба, Ю.В. Іващенко, Д. А. Саєнко // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. Спецвипуск . – К.: КНЕУ, 2012.- С. 265 -278 (0,7 д.а., особисто автора 0,3 д.а., розширено класифікацію дебіторської заборгованості за категоріями покупців).

52. Диба В. М. Управління нематеріальними активами у формуванні стратегії інноваційного розвитку корпорацій / В.М. Диба // Фінансування інноваційного розвитку України: стан, проблеми та перспективи: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції 7.11.2013. – К. : КНЕУ, 2013. – С. 131–133(0,2 д.а.)

53. Диба В. М. Інтелектуальний капітал та інтелектуальна власність: теоретичні аспекти / В. М. Диба // Необхідність та проблеми формування економіки інтелектуального капіталу України : Тези доповідей науково-практичної конференції. – К. : КНУБА, 2015. – С. 13–15 (0,1 д.а.)

54. Диба В.М. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект / В.М. Диба // Стратегічні напрями соціально-економічного розвитку держави в умовах глобалізації : Збірник тез 2 Міжнародної науково-практичної конференції. м. Хмельницький, 8–9.10.2015 / За загальною редакцією В.П. Сенчака. – Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2015. – С. 83–85 (0,1 д.а.)

55. Диба В. М. Нематеріальні активи у корпоративних підприємствах: управління та облік / В. М. Диба // Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку» : мат. І Всеукр. наук.-практ. конф., 22 черв. 2016 р. / ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – Київ : КНЕУ, 2016. – С. 143-144 (0,1 д.а.)

АНОТАЦІЯ

Дыба В.М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). - ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана". - Київ, 2017.

Дисертацію присвячено науковому обґрунтуванню теоретико-методологічних та організаційно-методичних положень обліку та аналізу нематеріальних активів сучасних корпорацій, що функціонують в умовах інституційних змін в напрямку соціальної відповідальності бізнесу.

Обґрунтовано методологічні положення бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів господарювання з урахуванням засад неінституціональної економічної теорії. Розроблено стратегічну інформаційно-аналітичну модель виміру соціальної відповідальності бізнесу сучасних корпорацій з урахуванням фаз інтелектуального виробництва нематеріальних активів. Запропоновано два підходи до облікової ідентифікації нематеріальних активів. Розроблено концептуальні засади фінансового обліку інтелектуальних активів. Сформовано методологічну модель аналізу нематеріальних активів корпорацій з урахуванням засад неінституціональної економічної теорії.

Удосконалено концептуальний підхід до грошового вимірювання вартості нематеріальних активів з урахуванням «знанневої» теорії вартості та фаз інтелектуального виробництва. Обґрунтовано необхідність переходу до динамічної балансової теорії та фінансової концепції збереження капіталу у частині розкриття інформації про нематеріальні активи суб'єктів господарювання. Розвинуто класифікацію нематеріальних активів. Визначено дефініцію «інтелектуальні активи».

Ключові слова: нематеріальні активи, інституційне середовище, соціальна відповідальність бізнесу, інтелектуальні активи, трансакційні витрати, облік, аналіз, методологія.

АННОТАЦИЯ

Дыба В.М. Учет и анализ нематериальных активов в условиях институциональных изменений: теория и методология. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 - Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). - ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, 2017.

Диссертация посвящена научному обоснованию теоретико-методологических и организационно-методических положений учета и анализа нематериальных активов современных корпораций, функционирующих в условиях институциональных изменений в направлении социальной ответственности бизнеса в части сбалансированности информации для всех заинтересованных сторон.

Теоретически обоснованы и разработаны новые методологические положения бухгалтерского учета нематериальных активов субъектов хозяйствования на основе неинституциональной экономической теории в части: отражения в учете

имущественных прав на пользование объектов интеллектуальной собственности и неимущественных контрактных прав распоряжаться созданными интеллектуальными ресурсами; методики калькулирования объектов контрактных прав и описания процедур двойной записи операций с интеллектуальными активами при введении учета транзакционных издержек. Представлен механизм капитализации в балансе расходов на создание объектов контрактных прав. Это существенно расширяет возможности бухгалтерского учета по удовлетворению информационных потребностей всех групп пользователей.

Сформированы методологические основы анализа нематериальных активов для измерения эффективности деятельности предприятия в условиях институциональных изменений; предложено в информационно-аналитической модели измерения эффективности современного бизнеса использовать новую систему аналитических показателей, в которой учтены причинно-следственные связи финансовых и нефинансовых показателей по результатам операций с нематериальными активами, сгруппированные в едином табличном формате, что повышает уровень аналитичности информации о рыночной стоимости предприятия и удовлетворяет требованиям социальной ответственности современного ведения бизнеса в части сбалансированности информации для всех заинтересованных сторон.

Предложен порядок идентификации приобретенных специфицированных имущественных прав интеллектуальной собственности и созданных неимущественных контрактных прав в качестве нематериальных активов, вложенных в капитал предприятия. Это позволяет оценить интеллектуальные активы субъекта, которые подкреплены соответствующими документами и подтверждают контрактное право субъекта на владение ними.

Разработаны концептуальные основы финансового учета интеллектуальных активов; предложено признавать расходы, связанные с созданием объекта контрактного права, путем их капитализации в корреспонденции со счетом долгосрочных инвестиций, поскольку по своей природе - это расходы будущих периодов, а не расходы текущего периода; предложено для признания созданных собственными силами интеллектуальных активов в статусе товара для коммерциализации осуществлять их реклассификацию в необоротные активы, предназначенные для продажи; предложено из состава административных расходов, расходов на сбыт, расходов на исследования и разработки выделить группу транзакционных издержек, связанных с вложениями в интеллектуальные активы.

Сформированы концептуальные положения анализа затрат субъектов хозяйствования на создание интеллектуальных активов в разрезе групп расходов: на формирование знаний; на разработку инноваций и развитие инфраструктуры; на использование созданных знаний; на мониторинг исполнения договоров. Это обеспечивает формирование, а также предоставление релевантной информации для обоснования инвестиционных и финансовых решений различными группами стейкхолдеров и позволяет провести оценку влияния интеллектуальных активов на уровень созданного собственными силами гудвилла экономического субъекта путем установления множественной корреляционной взаимосвязи между группами затрат на создание интеллектуальных активов и созданным гудвиллом.

Усовершенствован порядок оценки нематериальных активов по справедливой стоимости с использованием двух подходов: затратного (при оценке имущественных прав интеллектуальной собственности) и доходного (при определении приведенной стоимости будущих денежных потоков, ожидаемых от коммерческого использования интеллектуальных активов). Это позволяет упорядочить учетные процедуры в части практической реализации положений теории прав собственности и теории контрактов.

Усовершенствовано организационное обеспечение бухгалтерского учета в части элементов учетной политики по нематериальным активам в разрезе ее организационной, методической и технической составляющих. Описана технология применения методов учета объектов имущественных прав интеллектуальной собственности и учета трансакционных издержек, связанных с возникновением неимущественных контрактных (договорных) прав. На основе этого конкретизируется учетная информация, используемая при построении стратегии инновационного развития субъектов хозяйствования и поддерживается баланс финансово-экономических интересов заинтересованных сторон, как участников бизнеса на основе анализа полученной информации.

Получила дальнейшее развитие классификация нематериальных активов, которая дополнена признаками с учетом информационных потребностей различных групп общественных институтов бизнес-среды в разрезе обеспечения существенности информации об источниках происхождения прав интеллектуальной собственности (выделен признак - по праву собственности), а также о структуре приобретенных объектов прав промышленной собственности и созданных интеллектуальных активов современных компаний (выделен признак - по правомерности контроля). Обновленная классификация нематериальных активов позволяет расширить номенклатуру счетов для их финансового учета и раскрыть информацию в финансовой отчетности, повысить информативность данных управленческого учета, обеспечивает учет влияния всех факторов на использование нематериальных активов, позволяет разработать стратегию инновационного развития предприятия.

Ключевые слова: нематериальные активы, институциональная среда, социальная ответственность бизнеса, интеллектуальные активы, трансакционные издержки, учет, анализ, методология.

ANNOTATION

Dyba V.M. Accounting and analysis of intangible assets in terms of institutional change: theory and methodology. – Manuscript.

Dissertation for the degree of doctor of economic sciences, specialty 08.00.09 - Accounting, analysis and audit (by types of economic activity). - SHEE " Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman ", Kyiv, 2017.

The dissertation is devoted to scientific substantiation of theoretical and methodological and organizational and methodological provisions of accounting and

analysis of intangible assets of modern corporations that operate in conditions of institutional change towards social responsibility.

Grounded methodological principles of accounting intangible assets of business entities, taking into account the principles neoinstitutional economic theory. Developed strategic information-analytical model measuring CSR modern corporations based intellectual production phases of intangible assets. Two approaches to the identification of accounting intangible assets are proposed. Conceptual Principles of Financial Accounting intellectual assets are developed. Formed methodological model analysis of intangible assets of corporations based neoinstitutional principles of economic theory.

Improved conceptual approach to monetary measurement of intangible assets based "Knowledge" theory of value and intellectual production phases. The necessity of the transition to the dynamic book of theory and concepts of financial capital preservation in terms of disclosure of intangible assets of corporations. Developed a classification of intangible assets. Defined definition of "intellectual assets".

Key words: intangible assets, institutional environment, corporate social responsibility, intellectual assets, transaction costs, accounting, analysis, methodology.