

Література

1. Поліщук Н.В. Логістика і контролінг як інтегровані функції менеджменту / Н.В. Поліщук // Проблеми економіки і управління : зб. наук. пр. – Львів : Львівська політехніка. – 2000. – № 391. – С. 301–306.
2. Чучмарьова С.Й. Оптимальна організація матеріально-технічного забезпечення / С.Й. Чучмарьова, Н.В. Поліщук // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції „Маркетинг і логістика в системі менеджменту”. – Львів : Львівська політехніка. – 2006. – С. 250–252.

Надійшла 2.9.2010 р.

УДК 658

Т.Г. РЗАЄВА, Л.В. ДЖУЛІЙ, О.В. СЛИШИНСЬКА  
Хмельницький національний університет

**ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ: ОБЛІК ЗА МІЖНАРОДНИМИ  
ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ**

*У статті виконано порівняльний аналіз обліку доходів та витрат за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність користування МСБО в Україні.*

*In this article the comparative analysis of accounting of income and expenditure by international and national accounting standards. Proved feasibility of using IAS in Ukraine.*

*Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, дохід, витрати.*

**Постановка проблеми.** За умови загострення економічної кризи облік доходів та витрат набуває стратегічного значення для підприємства. Сьогодні, на кожному підприємстві, на перше місце ставиться саме результат його діяльності – прибуток чи збиток. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності отриманої керівництвом інформації залежить адекватність прийнятих ними в тій чи іншій ситуації рішень. Тому керівництво підприємства висуває жорсткі вимоги щодо якості організації та ведення обліку фінансових результатів та витрат, що впливають на їх зміни.

В обліку фінансових результатів існує багато спірних питань. Це стосується насамперед, доходів та витрат, які формують фінансовий результат діяльності підприємства. Адаже, незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) більшою часткою формуються на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, вони мають свої особливості, що обумовлені вітчизняною економікою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСБО досліджували такі науковці, як: Бугинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Однак ряд важливих питань методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються не вирішеними повною мірою. Це стосується насамперед гармонізації ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності за національними стандартами, а також визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду.

**Постановка завдання.**

**Метою статті** є порівняння практики обліку, оцінки, визначення та класифікації доходів і витрат за міжнародними та вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку та окреслення проблемних питань щодо удосконалення останніх.

Мета статті досягається шляхом виконання наступних завдань:

- довести об'єктивну необхідність застосування практики ведення бухгалтерського обліку за МСБО та окреслення переваг її використання;
- встановлення відповідності МСБО та П(С)БО, щодо обліку доходів та витрат з урахуваннями вітчизняної та міжнародної практик;
- дослідження показників групування доходів за видами діяльності з досвіду П(С)БО та МСБО;
- вивчення, дослідження, окреслення відмінностей понятійного сприйняття доходів, витрат за МСБО, П(С)БО

**Результати дослідження.** Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в області управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами.

Для відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, банків та фінансових організацій залучення додаткових джерел капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і подальший розвиток підприємства.

Застосування МСФЗ як для складання фінансової звітності має ряд переваг, а саме:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престиж, більша довіра з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності [8, с. 25].

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам» [1]. Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Головна відмінність між МСБО і П(С)БО полягає в скороченій формі останнього. Тобто при складанні національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті. Розглянемо основні аспекти, які розшифровують та доповнюють поняття «дохід». Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку доходів підприємства згруповано і представлено у табл. 1.

Таблиця 1

**Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку доходів підприємства**

Вітчизняна практика		Міжнародна практика	
Назва	Номер	Назва	Номер
П(С)БО 15	«Дохід»	МСБО 18	«Дохід»
П(С)БО 3	«Звіт про фінансові результати»	МСБО 1	«Подання фінансових звітів»
		МСБО 20	«Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»
		МСБО 11	«Будівельні контракти»

Згідно МСБО 18 дохід, це збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань. Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [2, с. 403, 405].

Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. Сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання [2, с. 406].

Водночас в окремих випадках сума доходу може не збігатися із справедливою вартістю реалізованих товарів, продукції і послуг. Так, якщо товари реалізуються з торговельною знижкою або зі знижкою з обсягу, дохід визнається за меншою сумою, ніж справедлива вартість.

Слід зазначити, що торговельні знижки і знижки з обсягу не відображаються на рахунках обліку і ніколи не показуються у звітності.

Знижки, надані за дострокову оплату, вираховуються з доходу від продажу. Знижка за дострокову оплату визнається, коли платіж отримано в межах періоду дії знижки [6, с. 316].

Згідно МСБО 18 «Дохід» доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є більш обмеженою порівняно з класифікацією П(С)БО 15.

Дохід від звичайної діяльності виникає в результаті таких операцій і подій:

- продаж товарів вироблених суб'єктом господарювання з метою продажу, а також товарів, що були придбані з метою перепродажу;
- надання послуг, що як правило, передбачає виконання суб'єктом господарювання завдання, узгодженого в контракті, протягом узгодженого періоду;
- використання іншими підприємствами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди [2, с. 407-412].

Дохід від надання послуг безпосередньо пов'язаних з будівельними контрактами, наприклад послуги

менеджерів проекту та архітекторів, розглядається у МСБО 11 «Будівельні контракти». Критерії визнання доходів у П(С)БО 15 відповідають міжнародним стандартам [3]. Проте національні стандарти не надають інформації про неоднозначні умови визнання. В першу чергу це стосується передачі покупцеві суттєвих ризиків і винагород, щодо володіння. Тобто якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння по-різному. Прикладами ситуацій, в яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

- за підприємством залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;
- одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримує покупець від власної реалізації цих товарів;
- відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання;
- покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення [2, с. 408].

Якщо у суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається.

Згідно з п. 18 МСБО 18 та п. 8. П(С)БО 15, дохід визнається тільки коли існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, може існувати невизначеність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації від продажу в іноземній країні. Коли такий дозвіл надається, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, коли невизначеність виникає стосовно оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу [9, с. 67].

Дохід від надання послуг може бути визнаний в один із двох способів, які залежать від достовірності оцінки результату операції з надання послуг.

1. Результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути достовірно визнаний. Суб'єкт господарювання в змозі здійснити достовірну попередню оцінку після того, як воно погодило з іншими сторонами-учасниками операції:

- права кожної зі сторін, що мають позовну силу, стосовно послуги, яка буде надана й отримана сторонами;
- компенсацію, надану в обмін на послуги;
- спосіб та строки розрахунків.

Ступінь завершеності операції можна визначити наступними методами:

- огляд виконаної роботи;
- послуги, надані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які мають бути наданими,
- питому вагу витрат, понесених на певну дату в попередньо оціненій загальній сумі витрат операції.

Сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають надані послуги на цю саму дату.

2. Якщо неможливо достовірно виміряти результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки у тому обсязі, в якому визнані витрати підлягають відшкодуванню. Дохід не визнається, а понесені витрати визнаються як видатки, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат [2, с. 409-411].

Згідно МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» державні гранти також за певних умов можуть визнаватися доходами.

Державні гранти слід визнавати як дохід протягом певних періодів, що є необхідним для зіставлення цих грантів на систематичній основі з відповідними витратами, які вони мають компенсувати. Такі доходи слід обліковувати методом доходу. Головним для методу доходу є те, щоб державні гранти визнавалися як дохід на систематичній та раціональній основі протягом певних періодів, що необхідно для зіставлення грантів з пов'язаними з ними витратами. Визнання державних грантів як доходу на основі надходжень не відповідає припущенню про облік на основі нарахування (див. МСБО 1 «Подання фінансових звітів») і було б прийнятним, якби не існувало основи для віднесення гранту на періоди, інші, ніж той, в якому він був отриманий.

Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються в балансі або шляхом визначення гранту як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранту при визначенні балансової вартості активу.

Прихильники першого методу вважають, що визначення статей чистих прибутків та витрат є недоречним і що відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то відповідно до нього суб'єкт господарювання може зовсім не зазнавати витрат, якщо грант не був доступним і подання витрат без згортання щодо гранту може, таким чином, ввести в оману.

Обидва методи вважаються прийнятними для відображення грантів, пов'язаних з доходом. Розкриття інформації про грант може бути потрібним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю прибутків або витрат, які згідно з вимогами розкриваються окремо, є, як

правило, доречним. [2, с. 514–515, 517].

На відмінну від доходів витратам не присвячено окреме МСБО. Певні основи даного поняття розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку витрат підприємства згруповано та представлено нами у табл. 2.

Таблиця 2

**Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів  
бухгалтерського обліку щодо обліку витрат підприємства**

Вітчизняна практика		Міжнародна практика	
Назва	Номер	Назва	Номер
П(С)БО 16	«Дохід»	МСБО 1	«Подання фінансових звітів»
П(С)БО 1	«Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 16	«Основні засоби»
		МСБО 18	«Дохід»
П(С)БО 3	«Звіт про фінансові результати»	МСБО 23	«Витрати на позики»
		МСБО 38	«Нематеріальні активи»

В П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрати.

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [3].

Витрати звичайно означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо.

Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

Витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару) [6, с. 62].

Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені). Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Іноді прямиий зв'язок між витратами та доходами встановити важко [2, с. 409].

Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами.

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про прибутки та збитки, якщо:

- видатки не надають майбутніх економічних вигід;
- економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- виникають зобов'язання без визнання активу.

Наприклад, кошти, витрачені на проведення аудиту фінансової звітності, відображаються як витрати в тому періоді, коли цей аудит було здійснено, оскільки вони не мають зв'язку з майбутніми економічними вигодами. Іншим прикладом є псування товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому, що призводить до визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про прибутки та збитки [6, с. 62].

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендує здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Нами досліджено основні поняття доходів та витрат відповідно до П(С)БО і МСБО згруповано та представлено в табл. 3.

Варто також зазначити, що МСБО не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах. Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі.

З метою усунення вищевказаних недоліків, на нашу думку, при розробці національних стандартів слід виходити з таких вимог:

- 1) визначити поняття фінансового обліку, які формують мову науки та практики;

## Основні визначення поняття «дохід» та «витрати»

Поняття	П(С)БО	МСБО
Дохід	збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу
Витрати	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).	визнаються у звіті про прибуток та збиток, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно виміряти.

2) урахувати соціально-економічні фактори, історичні традиції, набутий досвід обліку тощо. При цьому специфіка національного законодавства не повинна впливати на процес розробки правил фінансового обліку й фінансової звітності. Для відзеркалення специфіки економіки України слід розробляти не стандарти бухгалтерського обліку, а додаткові методичні рекомендації, що регулюють тільки ті питання, які не розглядаються в МСБО;

3) розкривати принципи, методи та процедури фінансового обліку, застосування яких є найбільш ефективним у тій чи іншій ситуації;

4) уніфікувати структуру стандартів, які повинні включати загальні положення, основний зміст та розкриття інформації;

5) стандарт повинен бути коротким і зрозумілим, але з достатньою повнотою описувати вимоги, що стосуються об'єкта стандарту;

6) уніфікувати стилістику викладення змісту стандарту [7, с. 19].

**Висновки.** Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та удосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни.

Умови часу висувають вимоги до розвитку П(С)БО у таких напрямках:

- конкретизації певних понять та термінів, що передбачені П(С)БО, що передбачені П(С)БО та обумовлені потребами змін, що відбуваються;

- розвиток П(С)БО та удосконалення податкового законодавства з метою ліквідації неузгодженості, що існує сьогодні і створює певні труднощі та ускладнення щодо ведення фінансового та податкового обліку;

- постійні дослідження з метою оперативного усунення розбіжностей що існують між МСБО та П(С)БО, а саме доопрацювання існуючих П(С)БО та розробка нових, які б відповідали потребами економіки.

Дослідження щодо змісту П(С)БО ускладнюються цілим рядом проблем, які потребують вирішення на перспективу, а саме:

- недосконала нормативно-законодавча база щодо регулювання П(С)БО, відповідно до змін в економіці;

- відсутність єдиного підходу та різночитання методичних матеріалів, положень інструкцій з різних спеціалізованих друкованих видань;

- низький рівень кваліфікації бухгалтерів та їх невідповідність до змін у системі бухгалтерського обліку у зв'язку з її трансформацією та реформування.

## Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. (остання редакція від 01.01.2007) // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 27. – С.2–5.

2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. ; за ред. С.Ф. Голова. – [пер. з англ.]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

6. Голова С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний

посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.

7. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболева // Економіка. – К., 2009. – № 4. – С. 16–20.

8. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка и управление. – К., 2009. – № 1. – С. 23–28.

9. Самохін Л.В. Протираччя в методах обліку і витрат та шляхів їх усунення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ. – Донецьк, 2003. – № 68. – С. 64–70.

Надійшла 11.9.2010 р.

УДК 347.778 (477)

Л.В. СКОРОБОГАТА

Хмельницький національний університет

## ОБЛІКОВІ МОДЕЛІ ОПЕРАЦІЙ КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ ТА КАПІТАЛІЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

*Досліджено обліково-правові аспекти операцій з роялті, як об'єкту інтелектуальної власності, в контексті комерціалізації діяльності та капіталізації активів.*

*Investigational registration-legal aspects of operations from royalty, as to the object of intellectual property, in the context of commercialization of activity and capitalization of assets.*

*Ключові слова: модель, інтелектуальна власність, операції з роялті.*

**Актуальність проблеми.** Одним зі перспективним шляхів капіталізації бізнесу є відповідна оцінка та маневрування нематеріальними активами, якими володіє чи користується підприємство. У вітчизняній практиці операції з нематеріальними активами зведені до створення ліцензійних технологій, промислових зразків та торговельних марок. На відміну від цього віртуальні об'єкти інтелектуальної власності є новими для української теорії та практики, тому на нашу думку, є досить актуальним питанням для дослідження. І хоча вітчизняні підприємці тільки знайомляться з сучасними видами інтелектуальної власності та можливостями, які вони відкривають для підвищення ефективності діяльності, але, як показує міжнародна практика, операції з об'єктами авторського права чи промислової вартості стають дедалі популярнішими у всіх сферах підприємництва, часто формуючи суттєву частину витрат суб'єктів господарювання.

Слід зазначити, що водночас із розвитком ринку інтелектуальної власності на реалії перетворюються такі категорії, як комерційні ризики, що спонукає до пошуку ефективних способів їх мінімізації. Однією із останніх тенденцій вітчизняної економіки є зростання кількості угод з придбання та злиття підприємств саме з метою оптимізації комерційних ризиків. Проте використання ліцензійних договорів у вигляді виплати роялті (суброялті) за право використання об'єктів інтелектуальної власності дозволяє зберегти юридичну незалежність та використати переваги розвинутого та захищеного бізнесу. Крім того – це потужний інструмент податкового планування та легального формування грошових потоків за кордон.

Оцінюючи українські підприємства, потенційні інвестори і партнери все частіше звертають увагу не на ціну устаткування чи будівель, а на рівень нематеріальних активів компанії. І це загальносвітова тенденція. Розвиток ринкових відносин неможливий без подальшого розвитку творчої, інтелектуальної праці, використання новітніх технологій та головне легітимне їх використання в господарській діяльності підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями оцінки інтелектуальної власності займаються такі вчені: О. Бутнік-Сіверський, О. Гавриленко, С. Довгий, Г. Красноступ. Проблема обліку інтелектуальної власності займалися також: І. Солодченко, В. Пантелеєв та Г. Накшерська. Сучасні дослідження аналізують категорію «інтелектуальна власність» з економічної точки зору, подають процедуру відображення даного об'єкта в обліково-аналітичній системі підприємства, розглядають методичні підходи щодо його оцінки. Крім того, в практичному аспекті моделюються різні варіанти придбання програмного забезпечення в контексті дотримання законодавства про захист інтелектуальної власності та досліджуються проблеми зіткнення прав на об'єкт інтелектуальної власності.

**Невирішена частина загальної проблеми та мета дослідження.** Згідно з правилами обліку права користування природними ресурсами, права користування майном тощо визначено як нематеріальні активи. Але виникає питання: чи можуть такі права бути активами? Це питання є особливо актуальним щодо визнання таких прав об'єктом права власності платника податків, як того вимагає податкове визначення терміна «нематеріальні активи». Право власності передбачає наявність трьох складових: володіння, користування та розпоряджання своїм майном. У цьому випадку є право власності на майно і в обліку власника відображається вартість майна, а не прав на його використання.

Тобто майнові права інтелектуальної власності може бути визнано нематеріальним активом тільки в податковому обліку їх правоволодаря. Якщо такі права отримано у тимчасове користування за договором виключної ліцензії, то правом власності на них отримувач виключної ліцензії не володіє.