

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

перший (бакалаврський) рівень вищої освіти

на тему “Облік і аудит нематеріальних активів та економічний
аналіз ефективності їх використання”

Виконав: студент групи ОО-41
Спеціальності 071 “Облік і оподаткування”
Остафійчук Олег Миколайович
Керівник Шкроміда В.В.
(прізвище та ініціали)
Рецензент Плець І.І.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ – 2023р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічна сутність нематеріальних активів та їх класифікація з метою обліку і аудиту	6
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів.....	15
1.3. Особливості визнання та оцінки нематеріальних активів: вітчизняна і зарубіжна облікова практика	17
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ТОВ «ІННОВАЦІЯ»	25
2.1. Організація обліку нематеріальних активів на підприємстві.....	25
2.2. Методичні особливості обліку нематеріальних активів	39
2.3. Порядок відображення нематеріальних активів у звітності підприємства.....	42
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	48
3.1. Особливості аудиту нематеріальних активів на підприємстві	48
3.2. Аналіз структури і динаміки руху нематеріальних активів у контексті проведення внутрішнього аудиту на підприємстві	54
3.3. Труднощі обліку і аудиту нематеріальних активів та шляхи їх вирішення.....	61
ВИСНОВКИ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	68

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Важливою основою функціонування аграрного бізнесу є його активи. Вони становлять сукупність оборотних і необоротних засобів виробництва, що використовуються в підприємницькій, фінансовій та інвестиційній діяльності. Доступність цих ресурсів для бізнесу, засоби, за допомогою яких вони створюються, і ефективність, з якою вони використовуються, є предметом діагностики активів в економіці підприємства. Від правильного визначення розміру та структурування активів за рахунок оптимальних джерел фінансування залежить швидкість реалізації інноваційної або виробничої стратегії розвитку підприємства. У свою чергу, процес використання активу показує, наскільки керівництво агробізнесу прийняло оперативні рішення щодо досягнення поставлених цілей. Таким чином, теоретична демонстрація та аналіз активів сільськогосподарських підприємств є актуальними.

За останні роки бізнес-середовище української економіки зазнало значних змін, а нове стратегічне мислення все більше схиляється до глобалізації бізнесу та трансформації до нової моделі економічного зростання, яка має бути тісно пов'язана з соціальною інформатизацією. Динамічні зміни зовнішнього середовища призводять до збільшення кількості інформації, швидкої зміни різноманітності та доступності інформації. Кожна подія, яка відбувається в життєвому циклі бізнесу, несе інформаційне навантаження, яке можна врахувати лише шляхом створення оптимального та адекватного обліково-аналітичного забезпечення для прийняття стратегічних рішень на основі системного підходу.

Дані бухгалтерського обліку завжди були основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Якщо раніше основним завданням системи бухгалтерського обліку було виявлення фактів господарської діяльності на основі приписаної облікової кореспонденції, то тепер

бухгалтери повинні вміти надавати корисну інформацію з точки зору обраних стратегічних варіантів. Бухгалтерські служби суб'єктів господарювання щоденно опрацьовують велику кількість документів, але при цьому не завжди мають достовірні знання про обсяг, характер, тип, ознаки, походження документів, а також якість документів. інформація, що зберігається в них, і ступінь їх захисту.

Крім того, причини, які впливають на швидкість отримання файлів, не завжди відомі та погано досліджені, а також немає даних про їх зв'язок. В першу чергу це питання стосується процесу фіксування в бухгалтерському обліку інформації про наявність та рух основних засобів підприємства. Існуюча система господарського обліку основних засобів, особливо основних засобів, є складною і громіздкою через наявність великої кількості застарілих реквізитів і повторюваних індивідуальних показників, надмірну насиченість таблиць документів, що містять непотрібну інформацію, багатоетапність процесу документообігу. Практичні дослідження показують, що деякі функції обліку основних засобів під час документообігу реалізуються неповною мірою, і в більшості випадків обіг первинних документів відбувається стихійно, без нагляду та необхідного постійного контролю.

Стан наукової розробки. Обґрунтуванням сутності та класифікації активів підприємства займалися такі науковці як І. О. Бланк, І. М. Головченко, Л. О. Коваленко, В. В. Ковальов, Г. О. Партин, Н. В. Петруня, А. М. Поддєрьогін, Ю. Я. Римар, К. В. Романчук, В. С. Семйон та інші, проте в їх працях наявні різні підходи до трактування цього поняття та відсутня чітко розроблена система їх поділу.

Мета дослідження полягає у вивченні обліку і аудиту нематеріальних активів та економічного аналізу ефективності їх використання.

Відповідно до поставленої мети необхідно виконати ряд **завдань**, а саме:

- вивчити поняття нематеріальних активів, їх класифікація та критерії визнання;

- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів підприємства;
- розглянути документальне відображення та узагальнення інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства;
- проаналізувати особливості обліку нематеріальних активів на підприємстві;
- розглянути особливості аудиту та аналізу нематеріальних активів на підприємстві.

Об’єктом дослідження є облік і аудит нематеріальних активів та економічний аналіз ефективності їх використання.

Предметом дослідження є нематеріальні активи.

Методи дослідження. Методологічною основою досліджень є системний підхід до розкриття економічної сутності нематеріальних активів, їх амортизації та процесу відтворення. До основних методів дослідження, використаних автором, слід віднести діалектичний та структурно-функціональний методи.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямів і рекомендацій з удосконалення системи облікового забезпечення використання та достовірної оцінки нематеріальних активів, спрямованих на забезпечення їх збереження.

Структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури. Загальний обсяг роботи – 74 сторінки друкованого тексту . Список використаних джерел містить 67 найменувань на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність нематеріальних активів та їх класифікація з метою обліку і аудиту

Сучасний етап розвитку економіки України вимагає від суб'єктів господарювання підвищення ефективності використання кожної належної одиниці власності. Виникла необхідність розробки та впровадження таких підходів до управління активами, які б забезпечили конкурентоспроможність, фінансову стійкість та інвестиційну привабливість підприємства. Основною проблемою, яка виникає в методиці вирішення даної проблеми, є недостатня теоретико-методологічна база, яка характеризується одноманітністю підходів науковців та акцентуванням уваги лише на окремих аспектах проблеми.

У роботі І.А. Краївська характеризує нематеріальні активи як довгострокові, які не мають матеріальної форми, але мають вартість. Зокрема, це активи, які використовуються в операційній діяльності та надають власнику певні права, але вони не існують фізично, лише на матеріальному носії [33].

У бухгалтерському обліку нематеріальними активами вважаються лише ті активи, право користування на які придбано від інших суб'єктів господарювання або які виробляються самим суб'єктом господарювання та можуть принести економічні вигоди в майбутньому, тобто нематеріальними активами мають бути права, придбані або створені. суб'єктом господарювання. компанія, яка може бути:

- використовується окремо або разом з іншими активами для виробництва товарів (надання послуг) для продажу;

- використовуються в обмін на інші активи;
- призначені для погашення боргу;
- розподіляється між власниками підприємства;
- використовується в господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

Отже, відповідно до п. 9 П(С)БО 8 витрати [52], які не можна віднести до нематеріальних активів, не визнаються активами, а визнаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони понесені, зокрема:

- витрати на дослідження;
- витрати на рекламу та просування продукції (товарів) на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та передачу підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства тощо [52].

У майбутньому, коли підприємство буде працювати прибутково, воно має право прийняти рішення щодо нематеріальних активів, якщо ці об'єкти більше не відповідають критеріям його визнання (відсутня ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням нематеріальних активів). активи), активів і ціна покупки більше не може бути достовірно визначена).

Тоді витрати, пов'язані зі створенням такого нематеріального активу, будуть включені до складу витрат періоду і призведуть до перевищення прибутку, що призведе до його зменшення. Максимальне розкриття всіх методичних засад та принципів, які застосовує суб'єкт у сфері бухгалтерського обліку та визнання нематеріальних активів у фінансовій звітності, відображено в положенні про облікову політику. На основі ваших досліджень ми пропонуємо відобразити таку інформацію:

1. Умови збільшення первісної вартості нематеріальних активів. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [52] первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із покращенням цих нематеріальних активів та збільшенням їх потужності та

строку корисного використання, що призведе до збільшення первісно очікуваної майбутньої вигоди. При використанні нематеріального активу в господарській діяльності суб'єкт господарювання може нести витрати на підтримку нематеріального активу в придатному для використання стані або його модернізацію.

Ключовим критерієм, від якого залежатиме спосіб розрахунків за такими операціями, є збільшення економічної вигоди. Якщо витрати, пов'язані з удосконаленням нематеріальних активів, збільшенням їх потужності та строку корисного використання призведуть до збільшення економічних вигод у майбутньому, ці витрати капіталізуються. При цьому витрати, понесені на підтримку об'єкта в придатному для використання стані та отримання первісно очікуваних економічних вигід від його використання, визнаються у складі витрат періоду, в якому вони були понесені.

Тому першочергове значення матиме критерій розміру майбутніх економічних вигод, який підприємство зазвичай визначає самостійно. Водночас П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [52] містить перелік витрат, які не збільшують первісну вартість нематеріальних активів, але відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому ці витрати були здійснені, зокрема : витрати, понесені для підтримки придатного для використання стану та отримання заздалегідь визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, визнаються у складі витрат звітного періоду; витрати на дослідження; витрати на навчання та перепідготовку персоналу; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та передачу підприємства або його частини; витрати на поліпшення ділової репутації підприємства, видавничі витрати та витрати на створення торгових марок.

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів. Відповідно до п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [52] при розрахунку амортизованої вартості нематеріального активу ліквідаційна вартість дорівнює нулю, крім випадків: коли існує безвідкличне зобов'язання іншої

особи придбати об'єкт; після закінчення терміну його використання; та/або чи можна визначити ліквідаційну вартість на основі інформації, доступної на активному ринку, і очікується, що цей ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання активу. У пункті 5.1. На додаток до наведеної вище інформації, у Пропозиції щодо підходу № 1327 також зазначено, що якщо компанія планує вибути нематеріальний актив до закінчення терміну його корисного використання, його ліквідаційна вартість не може дорівнювати нулю. Отже, відомості про процедури визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів повинні бути включені до послідовності облікової політики підприємства.

3. Визначення групування (класифікації) нематеріальних активів для переоцінки. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [52] та українське податкове законодавство передбачають, що для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи чітко класифікуються за групами, що обмежує свободу підприємств групувати нематеріальні активи, зокрема: право користування природними активами; майно Права користування; права на товарний знак; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні права; неоплачені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; інші нематеріальні активи. При цьому суб'єкт господарювання може переоцінювати нематеріальні активи. Згідно з чинним законодавством, якщо переоцінюється окремий об'єкт нематеріальних активів, необхідно переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить нематеріальний актив. Активи належать. Актив є власністю (за винятком активів, для яких немає активного ринку).

4. Процедури судження щодо змін строку служби нематеріальних активів. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Методики No 1327 [53], якщо строк корисного використання активу змінюється або очікується, що він зміниться, то перевірка строку корисного використання нематеріального активу на кінець звітного періоду створить майбутні економічні вигоди на стан наступного періоду. Враховуючи дану правову норму, вважаємо за доцільне чітко передбачити систему зміни строків

служби нематеріальних активів у положеннях облікової політики підприємства.

5. Методика визначення розміру збитку від знецінення нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів з невизначеним терміном служби та невикористаних нематеріальних активів) та порядок визначення доходу від заміщення нематеріальних активів. до придатного для використання та нагляд за ним здійснюється за П(С)БО 28 «Знецінені активи».

6. Порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів у реєстрі аналітичного обліку. За П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» інформація про зміни первісної вартості нематеріальних активів та накопиченої амортизованої вартості заноситься до реєстру його аналітичного обліку. Відповідно до затверджених «Типових форм обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [52], документами аналітичного обліку нематеріальних активів є Інвентарна картка обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. активи, щодо яких не надається інформація про наслідки щорічної переоцінки. Тому в наказі доцільно зазначити облікову політику підприємства. Результати переоцінки нематеріальних активів мають бути відображені в реєстрах аналітичного обліку нематеріальних активів.

Для цього в реєстрах аналітичного обліку (інвентарних картках № НА-2) додатково визначається річна сума дооцінки (уцінки або уцінки), а також переоцінки об'єкта нематеріальних активів. Право інтелектуальної власності - це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший суб'єкт права інтелектуальної власності, встановлене ЦК України та іншим законом [63]. Право інтелектуальної власності - це особисті немайнові права на об'єкти права інтелектуальної власності та (або) майнові права на об'єкти права інтелектуальної власності, зміст яких щодо окремих об'єктів права інтелектуальної власності визначається ЦКУ та іншим законом.

Предметом права інтелектуальної власності є, зокрема:

- літературно-художні твори;
- програмне забезпечення;
- компіляція даних (база даних);
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографію) інтегральних мікросхем;
- раціоналізація пропозицій;
- сорти рослин, породи тварин;
- бренди (марки), торгові марки (знаки товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційна таємниця.

Включення нематеріальних активів до статутного капіталу компанії з іноземним капіталом дозволяє провести серйозну оцінку. Наприклад, права на два винаходи та одне інженерне ноу-хау можуть коштувати сотні мільйонів доларів у вигляді доданої вартості до торгової марки організації. Водночас існують основні способи використання прав інтелектуальної власності: ліцензування у формі виключної чи невиключної ліцензії, переуступка прав, внесення вкладу до статутного капіталу. Цікаве питання щодо можливості застави патентних прав. Зараз банки впроваджують практику надання інвестиційних кредитів під заставу вартості прав інтелектуальної власності. Закон про заставу визначає предмети застави - речі, цінні папери, інші речі та майнові права.

При цьому під заставою розуміють спосіб забезпечення зобов'язання, який забезпечує отримання заставодержателем заставлених речей або прав. Заставні цінні папери або документи, що підтверджують патентні права та їх вартість, можуть бути передані на зберігання до нотаріальної контори чи банку. Не можна не згадати про терміни дії патентних прав, які обмежують можливості захисту. Таким чином об'єкти інтелектуальної власності, які є

частиною нематеріальних активів компанії, сприяють її процвітання та функціонують як законна власність [1].

Оцінка об'єктів інтелектуальної власності залежить від мети залучення. По-перше, оцінка об'єктів інтелектуальної власності необхідна при визначенні розміру винагороди авторам дослідження та при визначенні економічного ефекту від використання цього об'єкта, на підставі якого виплачується винагорода авторам. По-друге, при розміщенні об'єкта ІВ на свій баланс компанія оцінює цей об'єкт з точки зору його включення до нематеріальних активів; об'єкти інтелектуальної власності можуть бути включені до статутного капіталу товариства. По-третє, при укладанні ліцензійних договорів необхідно визначити ціну ліцензії, на яку складається кошторис. По-четверте, оцінка проводиться в разі іпотечних операцій, а також страхування майна. По-п'яте, у разі порушення виключних прав також потрібна оцінка для визначення шкоди, завданої таким порушенням. Нематеріальні активи є однією з найменш вивчених категорій обліку, що впливає із специфіки їх економічної природи та специфіки їх оцінки.

З іншого боку, нематеріальні активи, якими володіють підприємства, є чинниками подальшого інноваційного розвитку та конкурентоспроможності на ринку. Складність оцінки нематеріальних активів обумовлена: різноманітністю об'єктів інтелектуальної власності, кожен з яких має бути юридично оригінальним; різні способи входження (визнання) в підприємство; різні форми практичного використання на підприємстві [11].

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не містить деяких розділів, відображених у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [52], зокрема окреме придбання активу та придбання в результаті об'єднання бізнесу, придбання через державний грант, внутрішньо створений гудвіл та нематеріальні активи, післяоблікова оцінка: модель собівартості та модель переоцінки, нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання, перевірка оцінок корисного використання, перевірка періоду та методів амортизації. Облік наявності та руху прийнятих на баланс нематеріальних

активів ведеться за інвентарним балансовим рахунком 12 «Нематеріальні активи». Дебетування цього рахунку означає придбання або отримання в результаті виробництва (від іншої фізичної або юридичної особи) нематеріальних активів і включення їх у реалізацію, безоплатну передачу або неможливість отримання підприємством економічних вигод. від його використання в майбутньому, а також сума нематеріальної амортизації. Даний рахунок активний, збалансований, призначений для обліку господарських активів.

В економічній літературі представлені різні визначення активів підприємства. З метою формулювання сутності активів підприємства відповідно до проблеми дослідження розглянемо низку підходів до їх трактування вітчизняними та зарубіжними авторами.

Нематеріальні активи підприємства – це контрольовані економічні ресурси, створені за рахунок інвестованого в них капіталу, що характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю та здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких у процесі використання пов'язаний з факторами часу, ризику та ліквідності.

Активи підприємства - це сукупність нерухомого майна, грошових коштів і нематеріальних активів, що належать підприємству, а в широкому сенсі слова - всі цінності, які мають грошову оцінку.

Як бачимо, практично у всіх визначеннях терміну «активи» чітко визначається їх найважливіша визначальна ознака – здатність приносити економічні вигоди підприємству в майбутньому. Однак у думках дослідників існують суперечності щодо власності на активи компанії. Так, деякі вважають [17, с.53; 17, с.18], що активи – це лише ті економічні ресурси, якими володіє підприємство.

Інші активи включають такі економічні ресурси, які, хоч і не належать до об'єкта дарування, але перебувають у його власності та можуть принести йому економічні вигоди. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), до активів відносяться не тільки активи, що мають фізичну

(матеріальну) форму, але й ті, що є свідченням володіння певними правами, які контролюються компанією (і не є обов'язковим майном) та в результаті використання, з якою він розраховує використати в майбутньому [37, с. 58].

Після аналізу можна зробити висновок, що активи - це ресурси, якими компанія управляє в результаті минулих подій, вони функціонують у матеріальній, нематеріальній, фінансовій формі і з їх допомогою компанія прагне отримати економічні вигоди в майбутньому. Це тлумачення враховує всі форми функціонування активів, відображає потребу компанії контролювати їх та визначає їхню роль у діяльності компанії.

Так само, як існують різні підходи до тлумачення самого терміна «активи», існує багато способів їх класифікації.

Як бачимо, обґрунтована і повна класифікація оборотних активів є не тільки науковою, а й практичною, оскільки дозволяє побудувати правильний повний облік і аналіз виникнення та руху оборотних активів, а також забезпечує ефективне управління ними. . засоби для безперервного процесу виробництва і реалізації продукції. Таким чином, вивчивши різні економічні літературні джерела, можна виділити різні підходи до визначення економічної вартості оборотних активів та інших суміжних концепцій.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів

Сучасне національне законодавство, що регулює облік фінансових результатів, є багаторівневою системою, яка перебуває на стадії активного формування. Залежно від призначення та статусу нормативні документи доцільно оформляти у вигляді певної багаторівневої системи.

А саме: перший рівень – законодавчий, він визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, методи регулювання, організацію та ведення бухгалтерського обліку, подання фінансової звітності; другий рівень має нормативний характер, встановлює основні правила

формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та відображення інформації у фінансовій звітності; третій рівень – методичний, документи цього рівня мають рекомендаційний характер, містять методичні вказівки, роз'яснення з обліку фінансових результатів; четвертий рівень — організаційний, документи у вигляді внутрішніх форм та інструкцій визначають принципи раціональної організації бухгалтерського обліку з використанням прогресивних форм і методів обліку, відображають специфіку діяльності підприємства. Основним нормативним документом, що регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із змінами та доповненнями [25].

Дія Закону поширюється на всіх суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки регулює порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, визначає основні документи та реєстри бухгалтерського обліку та визначає загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи бухгалтерського обліку. Водночас слід зазначити, що відповідно до змін, внесених 12.05.2011 до цього акту, встановлено перелік суб'єктів, які складають фінансову звітність та здійснюють консолідацію за міжнародними стандартами.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення чіткості та прозорості інформації, вони створюють відповідну основу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє компаніям достовірно розуміти існуючі ризики та протидіяти їм, як а також для порівняння ефективності менеджменту, точної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних управлінських рішень. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає, що П(С)БО безпосередньо базується на РМСБО, а точніше «не суперечить міжнародним стандартам» [25].

Сувору оцінку структури та змісту фінансової звітності за НП(С)БО 1 виявила зміни в її складанні за рахунок об'єднання та реорганізації окремих статей звітності, включення додаткових розділів тощо. Основна перевага реформи полягає в тому, що підприємства можуть обирати метод звітності (прямий чи непрямий – для звіту про рух грошових коштів), спосіб подання статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою вартістю та початковою вартістю), вибирати із загального переліку, запропонованого законодавцем, і включити до звіту окремі пункти

Проте недоліком НПСБО 1 порівняно з ліквідованими П(С)БО 1-5 є відсутність у стандарті інформації щодо детального заповнення форм звітності. Це стосується, зокрема, нових розділів цієї форми заявки.

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарської діяльності підприємств і організацій, затверджений наказом Міністра фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [27]. Це план рахунків, що забезпечує єдність відображення господарських операцій, збір облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу (додаток А).

Нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів залежить від країни та її законодавства. У багатьох країнах існують спеціальні нормативи, які визначають правила обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів.

Одним з найважливіших міжнародних стандартів, що визначають облік та аудит нематеріальних активів, є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), розроблені Міжнародним фінансовим звітним стандартом (МФЗС). МСФЗ встановлюють правила визнання, виміру, представлення та розкриття нематеріальних активів у фінансових звітах.

Деякі країни також можуть мати внутрішні нормативні акти, які додаються до МСФЗ або розробляються національними органами з

бухгалтерського обліку та аудиту. Ці акти можуть містити додаткові вимоги, які стосуються обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів.

Додатково, існують різні міжнародні та національні стандарти аудиту, які регулюють проведення аудиторських перевірок нематеріальних активів. Наприклад, Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та стандарти аудиту, встановлені національними органами аудиторської діяльності.

Щодо аналізу нематеріальних активів, існує безліч методів та підходів, які можуть застосовуватися. Проте, щодо нормативно-правового регулювання самого процесу аналізу нематеріальних активів, воно може варіюватися в залежності від країни та її законодавства. Країни можуть мати встановлені норми та процедури, які регулюють аналіз нематеріальних активів з метою оцінки їх вартості, потенціалу та впливу на фінансовий стан підприємства.

Наприклад, в деяких країнах існують спеціальні вимоги щодо оцінки нематеріальних активів при їх придбанні або внутрішніх переструктураціях, таких як патенти, ліцензії, торгові марки тощо. Такі вимоги можуть включати необхідність проведення експертної оцінки, використання певних методик аналізу або залучення незалежних аудиторських компаній.

Крім того, органи регулювання можуть видавати рекомендації та орієнтовні практичні рекомендації щодо аналізу нематеріальних активів. Наприклад, Міжнародна федерація облікових професій (IFAC) може розробляти міжнародні стандарти щодо оцінки та аналізу нематеріальних активів, які рекомендуються для впровадження національними органами обліку та аудиту.

Важливо зауважити, що нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів може підлягати змінам з часом, тому варто звертатися до актуального законодавства та стандартів, що діють у конкретній країні, для отримання точної та актуальної інформації.

Важливим документом, що регулює облік, аудит та аналіз нематеріальних активів, є Міжнародний стандарт обліку 38 "Нематеріальні

активи" (МСО 38), розроблений Міжнародним фінансовим звітним стандартом (МФЗС) та Міжнародним стандартом аудиту intangible assets" (МСА 500). Ці стандарти надають визначення нематеріальних активів, встановлюють критерії їх визнання, вимоги до їх виміру та розкриття в фінансових звітах.

У деяких країнах також існують національні стандарти обліку та аудиту, які деталізують правила обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів на внутрішньому рівні. Наприклад, в Сполучених Штатах Америки існують Стандарти бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) та Стандарти аудиту громадських компаній (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB), які містять вимоги до обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів.

Законодавство також може визначати правила щодо оцінки нематеріальних активів для цілей оподаткування або при виконанні інших правових обов'язків. В таких випадках можуть бути розроблені спеціальні правила та методики оцінки, які використовуються при аналізі нематеріальних активів з подальшим використанням цих даних в податкових деклараціях або звітах.

У зв'язку з постійним розвитком бізнесу та фінансових інструментів, нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів постійно підлягає перегляду та оновленню. Тому, для отримання актуальної інформації про нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів, рекомендується звертатися до відповідних органів, таких як національні органи з бухгалтерського обліку, аудиту або фінансовий регулятор. Ці органи надають актуальну інформацію про законодавство, стандарти та вимоги, що стосуються обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів у конкретній країні.

Додатково, професійні організації, такі як асоціації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів, також можуть надавати оновлену інформацію та

рекомендації щодо нормативно-правового регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів.

Загалом, для ефективного виконання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів необхідно детально ознайомитися з відповідним законодавством, міжнародними та національними стандартами, а також використовувати визнані методики та практики, що діють відповідно до контексту та правових вимог у вашій конкретній країні.

Також варто зазначити, що розробка та удосконалення нормативно-правового регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів проводиться в рамках міжнародних організацій та груп, які займаються стандартизацією та регулюванням фінансової звітності.

Наприклад, Міжнародна організація бухгалтерів (International Federation of Accountants - IFAC) та Інститут ревізорів (Institute of Internal Auditors - ІІА) активно сприяють удосконаленню стандартів обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів шляхом розробки рекомендацій та встановлення професійних стандартів.

Також існують регуляторні органи, такі як Комісія з цінних паперів і бірж США (U.S. Securities and Exchange Commission - SEC) або Європейська банківська асоціація (European Banking Authority - ЕБА), які встановлюють вимоги щодо фінансової звітності та діяльності підприємств, включаючи облік та аудит нематеріальних активів.

Важливо бути в курсі останніх змін та оновлень в нормативно-правовому регулюванні, оскільки це дозволить забезпечити дотримання вимог та запобігти можливим порушенням. Тому, залежно від вашої конкретної ситуації та контексту, рекомендується звернутися до відповідних міжнародних організацій, національних органів та професійних організацій для отримання актуальної та конкретної інформації щодо нормативно-правового регулювання обліку, аудиту та аналізу нематеріальних активів.

1.3. Особливості визнання та оцінки нематеріальних активів: вітчизняна і зарубіжна облікова практика

Всупереч національному досвіду, міжнародні стандарти фінансової звітності визначають нематеріальні активи як ідентифіковані немонетарні активи без фізичної субстанції. У Сполучених Штатах нематеріальні активи широко поділяються на певні ідентифіковані нематеріальні активи (такі як патенти, авторські права, ліцензії тощо), для яких можна визначити ціну придбання та термін корисного використання, і нематеріальні активи, такі як гудвіл, на які певні права та пільги, але для яких практично неможливо чітко визначити вартість придбання та строк корисного використання.

У Франції до нематеріальних активів належать: витрати на створення підприємства (організаційні витрати, витрати на рекламу, випуск акцій та облігацій); витрати на дослідження і виробництво нової продукції; вартість ліцензій, ноу-хау, моделей; вартість права оренди основних засобів; вартість товарного знака або товарного знака.

Необхідно порівняти критерії невизнання нематеріальних активів у національному та міжнародному законодавстві. Вони не визнаються нематеріальними активами, але підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони понесені:

а) за П(С)БО: – витрати на дослідження; – витрати на підготовку та перепідготовку персоналу; – витрати на рекламу та просування продукції на ринку; – витрати на створення, реорганізацію та передачу підприємства або його частини; – витрати на поліпшення ділової репутації підприємства, видавничі витрати та витрати на створення торгових марок;

б) за МСБО: – етап дослідження; - стадія розвитку; – внутрішньо створені бренди, назви, назви публікацій, список клієнтів та інші об'єкти подібного характеру. Загалом критерії нематеріальних активів у національному та міжнародному законодавстві відрізняються лише частинами: «витрати на підготовку та перепідготовку персоналу», які в IASB

безпосередньо відносяться до організаційних витрат і не потребують додаткових пояснень, та «реклама та просування продукції». на ринку», оскільки в MSR витрати на рекламу та маркетинг також є витратами періоду.

Окремо слід зазначити, що витрати на створення торгових марок не визнаються нематеріальними активами. У практичній діяльності підприємств отримання свідоцтва про виключне право власності на торгові марки фактично є нематеріальним активом і може бути продано, здано в оренду або ліцензовано. Але в процесі гармонізації національних стандартів з міжнародними були внесені зміни до П(С)БО 8, якими витрати на створення торгових марок включені без обмежень і коментарів до звіту про витрати, не включені до складу нематеріальних активів. Проте тлумачення термінів «бренд» і «фірмове найменування» за міжнародними стандартами викривлено.

Відповідно до МСБО 38 витрати на внутрішньо створені бренди, які не можна достовірно оцінити та відокремити від внутрішньо створеного гудвілу, не визнаються нематеріальними активами. Якщо окрему справедливу вартість активів можна достовірно оцінити, вони можуть вважатися нематеріальними, якщо їх можна ідентифікувати та вони мають обмежений термін корисного використання [38].

Такий актив може використовуватися окремо або разом з іншими активами, виділеними з підприємства (проданими, переданими в користування тощо). Це означає, що щодо конкретного об'єкта нематеріальних активів має бути передбачена можливість вилучення його з усіх активів, що входять до балансу підприємства, відокремлення від інших активів та реалізація. Наприклад, до нематеріальних активів не можна віднести інтелектуальні та ділові характеристики людини, її кваліфікацію та працездатність, оскільки вони є невід'ємною частиною її кар'єри і не можуть використовуватися без неї. Здатність встановлювати економічні вимоги є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів та їх еквівалентів на підприємство (прямо чи опосередковано).

Недоліком реалізації такого підходу є необхідність подолання перешкод у визнанні об'єктів нематеріальними активами, зазначених у п. 9 П(С)БО 8 (витрати на дослідження, витрати на навчання та перепідготовку персоналу, витрати на рекламу та просування продукції на ринку, витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини, витрати на поліпшення ділової репутації підприємства, витрати на створення торгових марок (торгових марок)) [44], частина з яких є витратами, в результаті капіталізації яких може виникнути широко визначений нематеріальний актив.

Основним шляхом подолання цієї перешкоди є принцип пріоритету змісту над формою, згідно з яким метою бухгалтерського обліку є надання адекватної інформації про нематеріальні активи підприємства, що створює можливості для подолання існуючих нормативних бар'єрів та вдосконалення існуючого обліку. методологія, яка підвищує інформативність фінансової звітності вітчизняних підприємств. Деякі дослідники використовують термін «інтелектуальні активи» для опису нематеріальних активів у широкому розумінні.

При використанні в бухгалтерському обліку категорії нематеріальних активів у широкому розумінні слід враховувати елементи (людський капітал і клієнт компанії), для яких методологія обліку ще не адаптована до складу об'єктів обліку. Це передбачає не тільки використання існуючих методів обліку нових об'єктів, а й вдосконалення самої методики обліку з урахуванням їх специфіки.

При цьому дуже важливо, щоб у договорі були чітко визначені умови, за яких особа, яка набуває цих прав, може ними користуватися; – права, визнані в балансі як основні нематеріальні активи, повинні відповідати таким умовам: існує ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом; вартість активу може бути достовірно оцінена. Таким чином, подальшим напрямком організації

ефективного обліку нематеріальних активів є дослідження їх класифікації для цілей обліку та аналізу.

Достовірне визначення первісної вартості нематеріальних активів має велике значення, оскільки воно є основою для визначення зносу, переоцінки, залишкової та ліквідаційної вартості. Таким чином, етап первинної оцінки цих активів суттєво впливає на достовірність їх подальшої оцінки (зокрема, достовірність оцінки нематеріальних активів на основі їх наявності та використання, що зумовлено виникненням багатьох обставин та економічних факторів). вплив, який може вплинути на вартість нематеріального активу). Правильна оцінка нематеріальних активів є найбільш важливою на цьому етапі, оскільки передбачає визначення їх вартості під час прийняття управлінських рішень.

Вивчення існуючої практики свідчить про існування двох видів оцінки нематеріальних активів: оціночної та облікової. Тому важливим аспектом дослідження є детальний аналіз кожного з них. Зокрема, обов'язкова оцінка активів за методами оцінки здійснюється у разі [31]:

- створення підприємств (господарських об'єднань) на базі державної або комунальної власності;
- реорганізація, банкрутство, ліквідація державних і комунальних підприємств і підприємств (господарських товариств) з участю державної власності (частки комунальної власності);
- виділення або визначення частки у спільному майні, в якому є частка держави (частка у комунальній власності);
- визначення розміру вкладів учасників і засновників товариства, якщо майно товариства з участю Держказначейства вноситься до конкретного товариства (частка комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасник або засновник від членства в такому товаристві;
- приватизація та інша передача права власності у випадках, встановлених законом, оренда, обмін, страхування державного майна, майна,

що є комунальною власністю, а також повернення такого майна за рішенням суду;

- оподаткування майна відповідно до закону;
- визначення компенсації або розміру компенсації у випадках, визначених законом.

У свою чергу, процедура експертного висновку щодо нематеріальних активів регламентується Міжнародними стандартами оцінки (ITU-2001), стандартами ТЕГОВА-2000 (методичний посібник №8 «Нематеріальні активи»), а також Національними стандартами №4 «Оцінка права інтелектуальної власності» та № 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав».

Умови визнання та оцінки нематеріальних активів можуть варіюватись в залежності від бухгалтерських стандартів, які застосовуються в конкретній юрисдикції або відповідно до внутрішніх політик організації.

Нематеріальні активи повинні бути визнані, якщо вони відповідають певним критеріям. Зазвичай ці критерії включають:

1. ймовірність отримання майбутніх економічних користей;
2. контроль над активом;
3. наявність попередньої угоди або правового права.

Нематеріальні активи повинні бути оцінені на початку звітного періоду за вартістю придбання або вартістю виробництва. В подальшому вони можуть бути оцінені за вартістю амортизації, вартістю використання або іншими методами оцінки, залежно від їх типу та природи.

Більшість нематеріальних активів підлягають амортизації, що означає розподіл їх вартості протягом корисного терміну. Амортизаційні методи можуть різнитися в залежності від характеристик активу і внутрішніх політик організації.

Перевірка на знецінення: Нематеріальні активи повинні періодично перевірятися на наявність ознак знецінення. Якщо актив втратив свою вартість, його вартість повинна бути скоригована відповідно.

Особливості визнання та оцінки нематеріальних активів можуть варіюватися в залежності від вітчизняної та зарубіжної облікової практики. Нижче наведено загальні розгляди особливостей у цих двох контекстах:

Вітчизняна облікова практика:

В Україні нормативно-правове регулювання визнання та оцінки нематеріальних активів базується на Національних стандартах бухгалтерського обліку (НСБО), зокрема, НСБО 8 "Нематеріальні активи".

Визнання нематеріальних активів відбувається, коли вони відповідають певним критеріям, таким як контроль, очікувані економічні вигоди та можливість виміру.

Оцінка нематеріальних активів проводиться зазвичай за вартістю придбання або вартістю виробництва, яка включає витрати на дослідження, розробку, придбання прав або ліцензій.

Випробування на пониження вартості (імператив ревалюації) також можуть застосовуватися до нематеріальних активів для визначення їхньої адекватності та можливої необхідності проведення переоцінки.

В Україні для оцінки нематеріальних активів застосовуються різні методи, такі як вартість відтворення, вартість заміни, вартість реалізації або інші методи, які визначаються відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку.

Оцінка нематеріальних активів може включати витрати на дослідження та розробку, а також витрати на придбання інтелектуальних прав, торгових марок, патентів тощо.

При оцінці нематеріальних активів також можуть враховуватися фактори, які впливають на їхню корисну вартість, такі як термін корисного використання, зміни в ринкових умовах або технологічних інноваціях.

Зарубіжна облікова практика:

У багатьох країнах використовуються Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), зокрема МСФЗ 38 "Нематеріальні активи". Ці

стандарти надають загальні принципи визнання та оцінки нематеріальних активів.

У зарубіжній обліковій практиці, зокрема у країнах, що використовують МСФЗ, нематеріальні активи визнаються, коли вони відповідають визначеним критеріям, таким як контроль над активом і ймовірність отримання майбутніх економічних вигод.

Оцінка нематеріальних активів в МСФЗ зазвичай здійснюється за вартістю придбання або вартістю виробництва, а також може включати додаткові вимоги щодо визначення періоду корисного використання та проведення випробування на пониження вартості.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У ТОВ «ІННОВАЦІЯ»

2.1. Організація обліку нематеріальних активів на підприємстві

Несвоєчасне надходження інформації на підприємство, її неповнота чи недоцільність призведе до неможливості прийняти зважене рішення. Тому інформація, яка має бути подана, зокрема щодо нематеріальних активів, має бути об'єктивною, корисною та актуальною. Одним із шляхів досягнення цієї мети є застосування набору правил, обраних і розроблених компанією, для організації подання інформації про такі активи шляхом формування облікової політики компанії.

Сьогодні фахівці надають великого значення питанням, пов'язаним з обліковою політикою підприємства. Проте недостатньо уваги приділяється комплексному вивченню відображення інформації про нематеріальні активи, яка повинна відображатися в наказі про облікову політику підприємства відповідно до чинного законодавства України. В результаті дослідження встановлено, що Наказ про облікову політику ТОВ «Інновація» не містить інформації щодо організації обліку нематеріальних активів, тому рекомендуємо наступну структуру наказу. Наказ про облікову політику ТОВ «Інновація» повинен складатися з таких частин, як: організація бухгалтерського обліку, технологічна та методична частини.

При організації роботи бухгалтерської служби ТОВ «Інновація» з обліку нематеріальних активів у наказі про облікову політику підприємства доцільно відображати інформацію про посадову інструкцію бухгалтера з обліку нематеріальних активів; склад і обсяг комерційної таємниці та режим їх захисту. Тому інформацію про незапатентовані науково-технічні досягнення рекомендується віднести до комерційної таємниці до складу

нематеріальних активів; створені компанією бази даних і комп'ютерні програми; все ноу-хау; технічні проекти; промислові зразки; непатентовані торговельні марки тощо. Для безпосереднього встановлення такого переліку рекомендовано створити спеціальну комісію на ТОВ «Інновація», яка згрупує та уточнить інформацію щодо цього переліку, яку рекомендуємо зафіксувати в наказі. про облікову політику підприємства.

З організаційно-технологічних міркувань до положення про облікову політику підприємства у сфері нематеріальних активів доцільно включити такі відомості:

- 1) форма бухгалтерського обліку;
- 2) організація документації та документообігу в інформаційній системі бухгалтерського обліку;
- 3) організацію, умови та строки зберігання документів і книг бухгалтерського обліку на підприємстві;
- 4) робочий план рахунків.

При відображенні форми обліку доцільно вказати, яка форма обліку використовується (меморіальна, журнальна, журнальна, проста, спрощена, автоматизована) і які саме регістри синтетичного та аналітичного обліку будуть використовуватися під час відображення інформації про нематеріальні активи. В результаті проведених досліджень встановлено, що для цілей ведення окремих напрямів обліку нематеріальних активів ТОВ «Інновація» може розробляти основні документи з їх обліку. Зокрема, це може стосуватися документального оформлення визначення (зміни) строку корисного використання та методики нарахування амортизації нематеріальних активів, не врегульованих законодавством.

Тому одним із варіантів вирішення цього питання є розробка базового документа у формі закону, який міститиме обов'язкові реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Тому вважаємо за доцільне розробити підприємством акт про визначення (внесення змін) строку корисного використання

нематеріальних активів та зазначити його в наказі про облікову політику підприємства та включити зразок розробленого акта в додатки до наказ про облікову політику підприємства. Отже, враховуючи вищевикладене документації в положенні про облікову політику підприємства рекомендуємо зазначити наступну інформацію: графік документообігу для подання інформації про нематеріальні активи; документи, розроблені підприємством самостійно для включення в облік нематеріальних активів, та вимоги до їх заповнення.

Останнім етапом організації документообігу на ТОВ «Інновація» є створення обліково-економічних справ з метою організації їх поточного та довгострокового зберігання, зокрема документів, що використовуються для реєстрації нематеріальних активів. Так, п. 26 П(С)БО 8 зазначено, що при визначенні строку корисного використання нематеріального активу слід враховувати: строк корисного використання подібних об'єктів; очікуваний моральний знос; правові або інші подібні обмеження щодо умов використання; очікуване використання суб'єктом господарювання нематеріального активу; залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Крім П(С)БО 8, облік нематеріальних активів регулюється Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [44], в яких п. 5.4 рекомендує враховувати наступні та правові чинники при визначенні строку корисного використання нематеріальних активів: суб'єкт нематеріальних активів і правове підприємство та здатність управлінського персоналу ефективно управляти цим об'єктом; період життєвого циклу продукту, для якого використовується нематеріальний актив, та умови використання подібних нематеріальних активів; передбачуване моральне старіння нематеріального активу; стабільність галузі, в якій працює компанія, та зміни ринкового попиту на продукцію чи послуги, які є результатом експлуатації; тенденції розвитку

конкуренції на ринку; рівень витрат на обслуговування, необхідний для отримання очікуваних майбутніх економічних вигод від нематеріального активу та здатність і намір підприємства досягти цього рівня; період перевірки нематеріального активу та законодавчі чи інші обмеження щодо його використання; залежність строку корисного використання нематеріальних активів від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для розрахунку амортизації нематеріальних активів підприємство може використовувати умови використання, визначені податковим законодавством. Тому ст. 145 сек. 1 Податкового кодексу України встановлює класифікацію нематеріальних активів та визначає умови чинності права користування. Запропонована класифікація повністю відповідає розподілу нематеріальних активів на субрахунки, згідно з Інструкцією № 291. Водночас податковим законодавством передбачено, що строк дії права користування визначається правовстановлюючим документом (договір про використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо).

Отже, у зазначеному абзаці законодавство встановлює певні обмеження, які повинні застосовувати платники податку для визначення строку корисного використання нематеріальних активів для цілей оподаткування. Відповідно до п. 31 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [44] та п. 5.10 Методрекомендацій № 1327 нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання на кінець кожного року також оцінюються за ознаками невизначеності щодо терміну їх використання, а за відсутності таких приміщень суб'єкт господарювання визначає строк корисного використання цих нематеріальних активів.

За результатами дослідження також встановлено, що законодавством не передбачено механізму визначення строку корисного використання нематеріальних активів. Вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику ТОВ «Інновація» зазначити, що строк корисного використання

нематеріальних активів визначається підприємством самостійно створеною на підприємстві комісією із зазначенням складу комісії та їх посад. Застосування методів розрахунку амортизації нематеріальних активів. Товариство самостійно обирає метод розрахунку амортизації нематеріальних активів виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується прямолінійним методом. Це зазначено в п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», зокрема «суб'єкт господарювання може переоцінювати за справедливою вартістю ті нематеріальні активи, для яких на дату балансу існує активний ринок». При цьому слід мати на увазі, що для активного ринку характерні такі умови: позиції, що купуються і продаються на ринку, є однорідними; зацікавлених людей можна знайти в будь-який час; інформація про ринкову ціну є загальнодоступною. У п. 3.1 Методрекомедацій № 1327 [44], крім зазначеної інформації, додатково рекомендовано, у разі відсутності активного ринку, проводити переоцінку на підставі експертного висновку суб'єкта оцінки.

Відповідно до п. 20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» переоцінка нематеріальних активів групи, об'єкти якої вже переоцінені, повинна проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу істотно не відрізнялася від справедливої вартості. У листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку та звітності» були запропоновані варіанти визначення порогу суттєвості переоцінки нематеріальних активів: 1% від чистого прибутку (збитку) підприємства або 10% від відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості.

При цьому критерій суттєвості може бути встановлений як для кожної групи нематеріальних активів, так і один для всіх нематеріальних активів, що знаходяться на балансі підприємства. На практиці більшість компаній намагаються уникнути переоцінки, стверджуючи, що немає відхилення залишкової вартості від справедливої вартості та що немає активного ринку.

Однак у розпорядженні про облікову політику компанії заявляють, що вони будуть переоцінювати до справедливої вартості на дату балансу ті основні засоби, для яких існує активний ринок.

Відповідно до п. 24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [44] при вибутті нематеріальних активів, які були раніше переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх оцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням резервного капіталу. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріального активу над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього нематеріального активу може визнаватися щомісяця (щоквартально, один раз на рік) у розмірі, пропорційному розрахунку амортизації, у складі нерозподілений прибуток при зменшенні додаткового капіталу. Враховуючи норми цього розділу, підприємству доцільно зазначати періодичність включення сум переоцінки нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку.

Наказ про облікову політику повинен якнайбільше розкривати всі методологічні принципи та принципи, які застосовує суб'єкт господарювання для визнання та відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності. На підставі проведеного дослідження пропонуємо в Положенні про облікову політику ТОВ «Інновація» крім офіційно регламентованих пунктів додатково відобразити наступні пункти. Умови збільшення первісної вартості нематеріальних активів. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [44] первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів та збільшенням їх потужності та строку корисного використання, що сприятиме збільшення початково очікуваних майбутніх економічних вигод.

При використанні нематеріального активу в господарській діяльності суб'єкт господарювання може нести витрати на підтримку нематеріального активу в придатному для використання стані або його модернізацію. Ключовим критерієм, від якого залежатиме спосіб розрахунків за такими

операціями, є збільшення економічної вигоди. Якщо витрати, пов'язані з удосконаленням нематеріальних активів, збільшенням їх потужності та строку корисного використання призведуть до збільшення економічних вигод у майбутньому, ці витрати капіталізуються. При цьому витрати, понесені для підтримки об'єкта в придатному для використання стані та отримання первісно очікуваних економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат періоду, в якому вони були понесені. Тому першочергове значення матиме критерій величини майбутніх економічних вигод, який підприємство зазвичай визначає самостійно.

Отже, якщо в результаті будь-яких витрат на поліпшення нематеріальних активів підприємство стало приносити більший дохід, набуло нових якісних ознак і розширило сферу використання, йдеться про його вдосконалення. Такі витрати на оновлення нематеріального активу збільшують його первісну вартість. Якщо витрати були здійснені підприємством лише для забезпечення нормального функціонування та використання об'єкта, тобто підтримання його в нормальному стані, то такі витрати слід списати на витрати поточного звітного періоду.

При цьому ТОВ «Інновація» може проводити переоцінку нематеріальних активів, що відповідно до чинного законодавства забезпечує що у разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу необхідно переоцінити всі інші складові групи, до якої належить нематеріальний актив (крім тих, для яких не існує активного ринку).

Усі об'єкти нематеріальних активів підлягають інвентаризації за класифікаційними групами. Особливу увагу приділено основним документам щодо об'єктів права інтелектуальної власності, які отримуються шляхом розробки. Документи щодо таких активів повинні містити відомості про склад витрат, їх кількісно-вартісні показники. Отже, під час проведення інвентаризації нематеріальних активів, зокрема об'єктів права інтелектуальної власності, перевіряються: – документація надходження та вибуття об'єктів; – наявність документів, що підтверджують їх право

власності; – строк дії зазначених документів; – правильність нарахування амортизації. Під час інвентаризації на підприємстві складається опис за типовою формою НА-4, до якого вносяться всі виявлені під час перевірки об'єкти.

Контроль за своєчасним поданням інвентаризаційного опису до бухгалтерії здійснює головний бухгалтер підприємства. Бухгалтер, який веде цю дільницю, перевіряє правильність інвентаризаційного опису та вносить до нього відомості про кількість і вартість нематеріальних активів та суму нарахованої амортизації.

Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів замінює типові форми НА-1, НА-2, НА-3, акт приймання-передачі поліпшених об'єктів нематеріальних активів та опис місця використання. На кожний об'єкт обліку складається акт у трьох примірниках, який підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за збереження нематеріальних активів, затверджується керівником підприємства або уповноваженою особою. Перший примірник «Комплексного розрахункового документа на приймання, надання та реалізацію нематеріальних активів» передається до бухгалтерії, другий примірник залишається у відділі, що відповідає за використання коштів капітальних вкладень, третій примірник видається особа, відповідальна за утримання об'єкта.

При заповненні поданого документа у графі «Документ, що підтверджує право власності на предмет» зазначається номер патенту на винахід, свідоцтва на знак для товарів і послуг, авторського свідоцтва тощо та дата підписання номер договору у графі. графа «Дата створення права», дата пріоритету, дата складання. У графі «Документація, яка є підставою для розміщення об'єкта в обігу» зазначається номер договору про використання об'єктів права інтелектуальної власності, ліцензійного договору тощо У графі «Обліковий номер нематеріального активу» », зазначаються відомості про групу обліку. активів підприємства, номер субрахунку бухгалтерського

обліку, номер відповідного класу нематеріальних активів та порядковий номер конкретного об'єкта цієї групи.

У графі «Документ, що підтверджує вартість об'єкта» зазначається номер і дата складання «Комплексного документа про оцінку та переоцінку нематеріальних активів», на підставі якого складається первісна та ліквідаційна вартість 18-20. у графах записується термін корисного використання предмета. У графу 21 вноситься норма амортизації, визначена виходячи з вартості об'єкта та строку його корисного використання. У процесі тривалого використання окремих видів нематеріальних активів може виникнути необхідність їх удосконалення (розширення бази даних, впровадження додаткових комп'ютерних процедур, зміна проекту поліпшення, вартості об'єкта після поліпшення).

У графах «Вибуття об'єктів» зазначаються причини вибуття об'єктів нематеріальних активів (закінчення строку дії прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору, припинення виробництва продукції з використанням об'єктів нематеріальних активів, моральне старіння об'єктів тощо) та вибуття об'єктів нематеріальних активів», які є універсальним джерелом інформації про окремі нематеріальні активи, добре працює в компаніях, де використовується невелика кількість таких цінностей. З метою оперативного вирішення питань щодо оцінки (визначення первісної та відновної вартості), визначення умов використання, прийняття рішення про списання нематеріальних активів з балансу доцільно створити (призначити) в. постійно діюча експертна комісія. для нематеріальних активів.

Однією з основних функцій такої комісії має бути підготовка первинної та іншої документації з питань, пов'язаних із придбанням, відчуженням, реалізацією, відчуженням та ліквідацією нематеріальних активів [79]. Створення такого комітету було б доречним для компаній, які володіють та використовують у своїй діяльності велику кількість різноманітних об'єктів права інтелектуальної власності. У разі продажу нематеріальних активів на

підприємстві за процедурою НА складається акт про введення об'єктів права інтелектуальної власності в господарський обіг (форма № НА-1).

Акт використовується для: – реєстрації окремих об'єктів як нематеріальних активів; - облік введення їх в експлуатацію, крім випадків, коли введення в експлуатацію об'єктів відповідно до чинного законодавства має бути завершено в особливому порядку; - оформлення внутрішньої передачі нематеріальних активів з однієї філії (відділу, району) до іншої. У разі продажу окремих об'єктів нематеріальних активів необхідно заповнити акт продажу (ліквідації) об'єктів права інтелектуальної власності за НА (форма № НА-3). Документ використовується для обліку розподілу нематеріальних активів під час їх повного або часткового викупу. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, затверджується керівником або уповноваженою особою.

Відповідно до П(С)БО 8 придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається на балансі, якщо: – він може бути використаний для виробництва товарів або надання послуг, призначених для продажу; – можна обміняти на інші нематеріальні активи; його можна використовувати для погашення боргів або розподіляти між власниками підприємства або використовувати в господарській діяльності, спрямованій на отримання прибутку.

Водночас відповідно до Положення (норми) № 19 «Об'єднання бізнесу» справедлива вартість визначається як сума, на яку можна обміняти актив або погасити зобов'язання в результаті операції між зацікавленими та незалежними сторонами. Первісна вартість виробленого (виробленого) суб'єктом господарювання нематеріального активу включає прямі витрати на матеріали, витрати на оплату праці та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом такого нематеріального активу та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням (комісії для реєстрації прав тощо). При цьому право інтелектуальної власності, отримане під час виконання завдання, належить його творцю, а право на його

використання — підприємству (юридичній особі), для якого створено завдання.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальний актив списується з балансу при його продажу або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством економічних вигод від його майбутнього використання. Фінансовий результат від реалізації нематеріальних активів визначається як різниця між виручкою від реалізації (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з продажем) та їх залишковою вартістю. До документів, що підтверджують вибуття цих об'єктів, додаються реєстри аналітичного обліку залишених нематеріальних активів. Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства використовують регістри бухгалтерського обліку, які відрізняються за формою, змістом та способом відображення та збору інформації. Склад облікових регістрів, що ведуться на конкретному підприємстві, залежить від прийнятої на підприємстві форми бухгалтерського обліку. Під регістром в бухгалтерському обліку розуміються різні види таблиць, в які записуються дані первинних документів.

Записи в бухгалтерських книгах ґрунтуються на відомостях з ретельно перевірених первинних документів, тому самі реєстри за своїми показниками набувають доказової сили для аналізу господарської діяльності підприємства, при контролі за станом коштів і при визначенні результатів господарювання. Регістри бухгалтерського обліку — це носії інформації певної форми, побудовані відповідно до економічного угруповання відомостей про майно, капітал і зобов'язання суб'єкта господарювання.

За кожним рахунком у відповідній ордерній книзі зазначаються суми всіх господарських операцій, здійснених у кредит, а також номери рахунків, дебет яких змінюється внаслідок цієї операції. Усі господарські операції записуються в хронологічному порядку на основі первинних операцій документів. Але за наявності великої кількості документів, що відображають одноманітні операції, зберігаються зведені (допоміжні) відомості, а в кінці

місяця їх зведені дані переносяться в журнали - ордери. Кожен журнал замовлення відображає господарські операції в одному або кількох пов'язаних синтетичних рахунках. Виписки з ордерної книги передаються в Головну книгу, де наводяться кінцеві сальдо всіх рахунків, необхідні для складання нового балансу за звітний період. Журнали-ордери — це друковані бланки, в яких за операціями, що фіксуються в цьому журналі-ордерах, зазначаються коди (шифри) і найменування відповідних рахунків Журнали-ордери відкриваються на місяць на окремому синтетичному рахунку або групі синтетичних рахунків. Загальні відомості про наявність і рух нематеріальних активів та нараховану суму амортизації відображаються в Журналі № 4 А р. - р. та Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів (ф. № 4.3 р. - р.).

Аналіз форм первинних документів за змістом та змістом показує, що вони не в повній мірі відповідають завданням бухгалтерського обліку, зокрема, викликає сумніви можливість складання карток-переліків із (з використанням) нумерованих форм. предметів, а факт їх отримання оформляється актом купівлі-продажу об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріального активу (форма № НА-1). На підставі цього ми бачимо дублювання інформації в цих документах, що не сприяє спрощенню створення облікової інформації. На нашу думку, доцільно та достатньо вести облік аналізу нематеріальних активів у статті 12 «Нематеріальні активи» на підставі документації, складеної на групу нематеріальних активів за субкнигою.

Тому замість того, щоб оформляти придбання ІВ як єдиний документ, ми рекомендуємо зробити його точнішим, замінивши одну форму НА-1 кількома формами, які розбивають інформацію на групи нематеріальних активів. Щоб оприлюднити інформацію про аналіз, рекомендується підготувати «звіт про аналіз розрахунку передачі нематеріальних активів» на основі поведінки прийняття/скасування нематеріальних активів кожного об'єкта.

На сьогоднішній день наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 затверджено типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (акт введення в господарський обіг, розрахункова картка), затверджено акт про вибуття (ліквідацію), інвентаризаційний опис), але зазначені об'єкти є лише частиною прав, що становлять нематеріальні активи, тому цей наказ не вирішує питання обліку нематеріальних активів у цілому.

На нашу думку, використання такої кількості документів для обліку нематеріальних активів є нераціональним. По-перше, використання типових форм обліку основних засобів для нематеріальних активів унеможлиблює всебічне відображення господарських операцій і не дозволяє повною мірою охарактеризувати цей предмет обліку. По-друге, основна інформація в багатьох запропонованих документах дублюється, що не впливає на їх інформативність та аналітичність. З метою підвищення інформативності та аналітичної якості основних документів з обліку нематеріальних активів рекомендовано використовувати форму «Комплексний документ обліку надходження, наявності та реалізації нематеріальних активів».

2.2. Методичні особливості обліку нематеріальних активів

Облік наявності та руху прийнятих на баланс нематеріальних активів ведеться за інвентарним балансовим рахунком 12 «Нематеріальні активи». Гудвіл відображається в бухгалтерському обліку на рахунку 19 «Гудвіл». Для обліку нематеріальних активів використовуються як балансові, так і позабалансові рахунки. Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. Нематеріальні активи, придбані або отримані в результаті дослідно-конструкторських робіт (від інших фізичних або юридичних осіб), а також визнання вибуття в результаті продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством економічних вигод від

використання цих об'єктів у майбутньому, списуються на цей рахунок, а також амортизація нематеріальних активів. Нематеріальні активи обліковуються за кожним об'єктом у відповідних групах.

Існують різні шляхи поступлення нематеріальних активів на підприємство. Згідно з п.6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

На підприємстві організовано аналітичний облік за окремим видом нематеріальних активів відповідно до їх класифікації та матеріально відповідальних осіб. Аналітичний облік дозволяє швидко управляти цими активами. Розглянемо порядок ведення синтетичного обліку на підприємстві в ситуаціях. Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку бази даних, створеної ТОВ «Інновація» (табл. 2.1). Компанія створила базу контрагентів. Вартість цього основного засобу склала 50 тис. грн. Згодом ця база була продана клієнту за 72 тис. грн, у тому числі ПДВ – 12 тис. грн.

Таблиця 2.1

Відображення в обліку створення бази даних та її продаж (за 1 місяць)

Зміст господарської операції	ДТ	КТ	Сума, грн
Відображення витрат, пов'язаних із створенням бази даних	154	20, 22, 661, 65, 63	50000
Визнано в обліку витрати із виробництва бази даних в склад нематеріальних активів	125	154	50000
Заклучено договір про продаж даного об'єкта нематеріальних активів	286	125	50000
Визнано заборгованість покупця	361	712	72000

Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641/ПДВ	12000
Отримано гроші від покупця на поточний рахунок	311	361	72000

У процесі своєї діяльності компанія також придбаває нематеріальні активи для потреб компанії. Заключним етапом обліку нематеріальних активів є складання фінансової звітності. Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку. Відповідальність за достовірність і своєчасність фінансової звітності несуть керівники та головний бухгалтер. Звітність здійснюється на підставі відомостей про обороти та Головної книги. Звітним періодом підприємства вважається період з 1 січня по 31 грудня. Нематеріальні активи відображаються в балансі №1 «Звіт про фінансовий стан» у рядку 1000 за залишковою вартістю. Залишкова вартість – це різниця між первісною вартістю та накопиченою амортизацією, відповідно вони відображаються в рядках 1001 та 1002.

При формуванні статутного капіталу товариства в бухгалтерському обліку робиться запис за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» та кредитом субрахунку 401 «Цільовий капітал» на загальну суму зареєстрованого статутного капіталу. Операції, пов'язані з внесенням нематеріальних активів засновником об'єкта як внеску до статутного капіталу, відображаються в бухгалтерському обліку за дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал» за погодженою засновниками справедливою вартістю; - отримані безоплатно від інших юридичних осіб - за справедливою вартістю. У бухгалтерському обліку витрати на безоплатне придбання нематеріальних активів визнаються за дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредитом рахунка 42 «Додатковий капітал» субрахунку 4 «Безоплатно отримані нематеріальні активи»; - придбані в результаті обміну одного нематеріального активу на інший нематеріальний актив - за залишковою вартістю переданого об'єкта.

Методичні особливості обліку нематеріальних активів включають в себе рекомендації та практичні вказівки щодо визнання, виміру, відображення та звітності про нематеріальні активи. Основні методичні аспекти обліку нематеріальних активів включають такі елементи:

Визнання нематеріальних активів:

Методичні рекомендації передбачають встановлення критеріїв, за якими нематеріальні активи можуть бути визнані, таких як контроль, правова власність, очікувані економічні вигоди та можливість виміру.

Рекомендовані процедури і форми документації для визнання нематеріальних активів, наприклад, угоди про ліцензію, придбання авторських прав тощо.

Вимір нематеріальних активів:

Методичні рекомендації надають принципи та методи виміру нематеріальних активів, такі як вартість придбання, вартість виробництва або інші методи.

У методичних рекомендаціях можуть бути вказані критерії вибору методу виміру в залежності від особливостей активу та можливостей отримання достовірної інформації.

Відображення та звітність:

Методичні рекомендації визначають вимоги щодо відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності, включаючи їхнє представлення у балансі та відповідні додаткові розкриття у примітках до фінансових звітів.

В методичних рекомендаціях можуть бути надані конкретні форми і шаблони облікових записів та документів, які слід використовувати для обліку нематеріальних активів.

Окремі методичні рекомендації можуть стосуватися особливостей обліку певних видів нематеріальних активів, таких як авторські права, патенти, торгові марки тощо. Вони можуть містити додаткові вказівки щодо визнання, виміру та звітності про ці специфічні види активів.

У методичних рекомендаціях можуть бути вказівки щодо використання оціночних методів та моделей для визначення вартості нематеріальних активів, наприклад, методу порівняльної вартості, методу прямого виміру, методу ринкової капіталізації тощо.

Методичні рекомендації також можуть містити практичні поради щодо організації обліку нематеріальних активів, включаючи ведення реєстру нематеріальних активів, контроль за їх рухом та збереженням відповідної документації.

Крім того, методичні рекомендації можуть містити інформацію про особливості обліку нематеріальних активів у випадках зміни їхнього статусу, наприклад, при здобутті нових прав або ліцензій, при здійсненні операцій зі зростанням або зменшенням їхньої вартості.

Облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Відображення в обліку підприємства операцій, пов'язаних з отриманням або наданням права на використання об'єктів інтелектуальної власності (крім права користування найменуванням місця походження товару), здійснюється на основі укладання між правовласником і користувачем: - ліцензійних договорів (виняткова, невиняткова, відкрита ліцензія); - авторських договорів (про передачу виняткових, невиняткових прав на використання творів науки, літератури, мистецтва); - договорів комерційної концесії; - інших аналогічних договорів.

Придбання підприємством вже створених іншими юридичними і фізичними особами об'єктів виключних прав може здійснюватися на основі наступних цивільно-правових договорів: - авторських договорів про використання твору; - ліцензійних договорів тощо. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою

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

Документальне оформлення надходження нематеріальних активів залежить від того, створені вони силами підприємства чи придбані у інших юридичних або фізичних осіб. При зарахуванні нематеріального активу на баланс підприємства використовується форма №НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; Вказана форма застосовується [15]: - для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів; - для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку; - для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший.

При оформленні приймання нематеріальних активів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

До акту додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством «ноу-хау» також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди. Враховуючи практику ведення аналітичного обліку основних засобів, для обліку кожного об'єкту нематеріальних активів на підприємстві пропонується використовувати реєстраційну картку. Реєстраційні картки виписує

бухгалтерія на підставі актів прийманняпередачі нематеріальних активів та інших документів (свідоцтв, ліцензій тощо). Уся сукупність реєстраційних карток повинна зберігатися в бухгалтерії у спеціальних коробках згідно з класифікацією нематеріальних активів, за окремими групами та підгрупами (класами), відповідно до підрозділів та осіб, відповідальних за їх використання.

Таким чином, організація попереднього обліку нематеріальних активів на підприємстві вимагає використання типових форм. Аналітичний та синтетичний облік відповідає обліковій політиці та плану рахунків. Прийняття, вибуття та поліпшення нематеріальних активів відображаються в бухгалтерському обліку без порушень. Проте, на нашу думку, класифікація та поділ на субрахунки на підприємстві не повністю відповідає потребам підприємства.

2.3. Порядок відображення нематеріальних активів у звітності підприємства

Українська модель бухгалтерського обліку, яка відображає об'єкти інтелектуальної власності як частину нематеріальних активів, розвиває розумну форму первинного спостереження та реєстрації.

Основні реквізити різних форм обліку об'єктів інтелектуальної власності повинні фіксуватися в бухгалтерському обліку з метою повного відображення права на використання. Бухгалтерський облік, як організована система, що узагальнює інформацію про господарську діяльність, базується на поточному обліку всіх господарських операцій, що відбуваються. Основна інформація, така як наявність, стан і рух нематеріальних активів, повинна бути відображена в спеціальних книгах бухгалтерського обліку, які є юридичним підтвердженням господарської діяльності та використовуються для економічного аналізу та прийняття управлінських рішень.

В облікових регістрах на рахунках бухгалтерського обліку відображається і систематизується лише інформація, яка міститься в первинних документах. Тому правильне та своєчасне оформлення цих документів є необхідною умовою для того, щоб бухгалтер був впевнений, що ті, хто перевірятиме, не зможуть пред'явити претензій за його роботою. Важливою проблемою, яка потребує вирішення в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір форм первинних документів.

Відсутність розроблених типових форм первинних документів на нематеріальні активи як облікову групу активів підприємства не відповідає вимогам сучасності, які сьогодні все більше вплутуються в господарський обіг. Значна група економістів акцентує увагу на доцільності використання для документального оформлення руху нематеріальних активів форм первинного обліку основних засобів. Деякі автори рекомендують використовувати форму Ці документи, максимально адаптовані до обліку нематеріальних активів. Інша група пропонує використовувати власно розроблені форми для реєстрації господарських операцій з нематеріальними активами. Аналіз рекомендацій вищезазначених авторів дозволяє зробити висновок про досить велику кількість облікових форм (від семи до дев'яти).

Правильно організований аналітичний облік дозволяє своєчасно контролювати наявність і рух кожного об'єкта нематеріальних активів окремо.

Звітність — це система узагальнень (взаємопов'язаних показників про стан і використання основних і оборотних засобів, їх джерела, фінансові результати, напрями використання прибутку тощо). За методологією та організаційно-правовими ознаками звітність є невід'ємним елементом усієї системи бухгалтерського обліку і є завершальним етапом облікового процесу, що визначає органічну єдність відображених у ньому взаємозв'язків з основною документацією та обліковими регістрами. «Інновація» вважається суб'єктом малого підприємництва, оскільки середньооблікова чисельність працівників за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг

виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період становить не перевищує сімдесяти мільйонів гривень.

Скорочена фінансова звітність для суб'єктів малого підприємництва за показниками та формами звітності. Форми квартальної та річної звітності включають баланс і звіт про фінансові результати. Бухгалтерська звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, відповідальність за достовірність якої несуть головний бухгалтер підприємства та головний бухгалтер. Звітність здійснюється на підставі облікових регістрів - відомостей, ордерів, книг, журналів, які, в свою чергу, складаються на підставі первинних документів. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня.

Фінансова звітність ТОВ «Інновація» регулюється П(С)БО 25 «Фінансова звітність малого бізнесу» та охоплює спрощену фінансову звітність малого бізнесу. Бухгалтерський баланс № 1М є однією з важливих форм фінансової звітності, яка служить джерелом для вертикального та горизонтального аналізу показників діяльності підприємства. Будучи формою зовнішньої звітності, яка публікується, вона дає змогу вивчати такі показники не лише працівникам органів державного управління, а й потенційним інвесторам та акціонерам, що сприяє розвитку економіки за рахунок додаткового залучення капіталу.

При заповненні балансу (графа 3) заповнюються дані на початок звітного періоду з попереднього звіту, а дані на кінець звітного періоду (графа 4) за сальдо синтетичного рахунку із заг. Книгу обліку у формі журналу обліку або відомості про обороти за синтетичними рахунками в інших формах бухгалтерського обліку. Бухгалтерський баланс складається на основі зведених даних синтетичного та аналітичного обліку на кінець звітного періоду.

Такими даними є облікові регістри (відомості, книги, журнали), які в свою чергу складаються на основі первинних документів. Залишки на рахунках на початок року повинні збігатися з відповідними показниками

балансу за попередній період на кінець року. У балансі фонду No 1М у статті «Основні засоби» (рядок 1010) зазначається залишкова вартість нематеріальних активів. Залишкова вартість основних засобів, відображена в цій статті, визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою їх викупу на дату балансу. Стаття «Первісна вартість» (рядок 1011) представляє первісну (переоцінену) вартість нематеріального активу.

У статтю «Амортизація» вноситься сума амортизації нематеріальних активів, розрахована в установленому порядку. Звіт про фінансові результати ф.No2М – звіт про доходи, витрати, фінансові результати. Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період. Звіт про фінансові результати надає інформацію про діяльність і результати компанії за конкретний період часу і є основою для побудови прогнозів майбутньої діяльності підприємств.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Особливості аудиту нематеріальних активів на підприємстві

Нами узагальнено напрями варіативності діяльності аудитора в розрізі виявлених джерел формування характеристик суб'єкта аудиторської діяльності (табл. 3.1).

Отже, згідно з ПСБО 8 під нематеріальним активом розуміється немонетарний актив, який не має матеріальної форми та є ідентифікованим [44]. Водночас п.п.14.1.120. Стаття 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) дає значно ширше тлумачення цього терміну – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі об'єкти промислової власності, а також інші подібні об'єкти. права, що визнаються об'єктом власності (інтелектуальна власність), право користування належним платнику податку майном та майновими правами в установленому законом порядку, у тому числі правом користування природними ресурсами, майном та майновими правами, набутими в порядку, встановленому цим Законом. закон [1].

Таблиця 3.1

Варіація предмету перевірки на етапах проведення аудиту

Етап аудиту	Критерій	Варіація предмету перевірки
Переддоговірний	концептуальна основа	стандарти обліку, податкове законодавство, технічні стандарти
	отримання розуміння клієнта та його бізнесу	визнання та класифікація нематеріальних активів виходячи з виду діяльності (необоротний актив, товар)
Планування	Релевантність	Вибір підходу до перевірки виходячи з суттєвості статті, подання та розкриття інформації
	Оцінка суттєвих викривлень	Складність предмета перевірки (підходи до оцінки, визнання, періоду експлуатації)

Отримання доказів	Аудиторські процедури	Використання роботи експерта, перевірка документів і записів, перерахунок, запит і підтвердження, аналітичні процедури
	Аудиторські докази	Пооб'єктна суцільна перевірка для суттєвих статей, обмеження отримання доказів непрямим шляхом
Висловлення думки	Суттєвість викривлень та невизначеності	Повнота подання та розкриття інформації, суттєвість невиправлених викривлень
	Вплив твердження про безперервність на облікові оцінки	Класифікація, оцінка, амортизація

Таким чином, неврахування аудитором відмінностей у концептуальній основі може ненавмисно ввести в оману користувачів його звіту.

На етапі планування аудитор повинен вибрати підхід до аудиту (орієнтований на ризик, систематичний або підтверджуючий) на основі заздалегідь визначеного рівня суттєвості статті, представленої та розкритої у примітках до фінансової звітності щодо нематеріальних активів. Вже на цьому етапі має бути проведена попередня оцінка суттєвих викривлень, яка в умовах специфіки предмета аудиту (підхід до вибору облікових оцінок, визнання, період функціонування) дозволить виявити найбільш делікатні сфери бухгалтерського обліку, які потребують більш детальної перевірки з використанням процедур перевірки достовірності.

Лише після цього державний аудитор може вибрати з високим ступенем достовірності відповідні процедури, які дозволять зібрати докази щодо основних груп заяв керівництва [9]. З метою узагальнення аудиторських процедур, які використовуються державними аудиторами в процесі отримання доказів щодо повноти та достовірності статей фінансової звітності щодо нематеріальних активів, ми розробили таблицю 3.2.

Як видно з таблиці 3.2, специфіка предмета перевірки зумовлює необхідність:

1) із залученням роботи оцінювача (для перевірки як правових документів та об'єктів інтелектуальної власності, так і визначеної початкової вартості та облікової оцінки);

2) поєднання процедур прямої перевірки (перерахунки, перевірка документів і записів) із процедурами надання додаткових доказів (запити та підтвердження, аналітичні процедури).

Саме на стадії отримання доказів завершується методологія дослідження нематеріальних активів у більшості наукових праць. З цього випливає, що аудиторські процедури призначені для виявлення помилок і шахрайства. Однак це не так, оскільки метою дослідження є підвищення довіри населення (користувачів фінансової звітності та підприємств – суб'єктів дослідження). Тому ключовим є заключний етап аудиту, коли на основі отриманих доказів державний аудитор повинен висловити незалежну та неупереджену думку.

Підсумовуючи результати дослідження, зазначимо наступне:

1. Нематеріальні активи є досить специфічним предметом бухгалтерського обліку, якість якого залежить від правильно обраної концептуальної основи.

2. Аудит нематеріальних активів (якщо їхня позиція у фінансовій звітності є значною) слід починати не на етапі планування чи доказів, а на етапі отримання розуміння клієнтом, визначення галузі, регулювання та інших особливостей діяльності суб'єкта господарювання, які впливають на визнання, використання та амортизацію нематеріальних активів.

3. Широке використання облікових оцінок як для цілей бухгалтерського обліку, так і для цілей звітності про нематеріальні активи вимагає від аудитора використання набору прямих і непрямих процедур для отримання достатніх належних доказів, на яких базується аудиторська думка. Найбільш зручною формою групування аудиторських процедур є звітність управлінського персоналу.

4. Результатом аудиту нематеріальних активів має бути аудиторський висновок, тип якого (немодифікований чи модифікований) залежатиме від виявлених та не виправлених керівництвом спотворень фінансової звітності

та/або інформаційних обмежень, які не дозволятимуть встановленим законом аудитор для формування судження про предмет дослідження.

5. Серед перспективних напрямів подальших досліджень у контексті експертизи нематеріальних активів можна назвати аналіз впливу галузевого чинника на методику перевірки та розширення практики використання комбінованих процедур отримання доказів.

Метою аудиту нематеріальних активів є формування висновку професійного аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних у бухгалтерському обліку, правильності ведення бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на використання природних ресурсів, нерухомість, землю, авторське право в галузі науки, літератури, мистецтва, промислову власність та інші види нематеріальних активів [1]. Зазначена мета полягає у виконанні державним аудитором завдань щодо визначення: законності прийнятого на підприємстві методу розрахунків за нематеріальними активами; ймовірність включення даних про нематеріальні активи до фінансової звітності.

Аудит нематеріальних активів на підприємстві має свої особливості, оскільки ці активи можуть мати унікальні характеристики і вимагати спеціального підходу. Аудитор повинен переконатись, що всі нематеріальні активи, які підприємство володіє, існують, і їх вартість відповідно визнана і зарахована на балансовий рахунок.

Аудитор повинен перевірити, чи були нематеріальні активи оцінені належним чином. Це може включати перевірку правильності методів оцінки, застосованих підприємством, та порівняння їх зі стандартними практиками відповідної галузі.

Аудитор повинен переконатись, що розподіл амортизації нематеріальних активів проводиться відповідно до встановлених політик підприємства та відповідає бухгалтерським стандартам.

Аудитор повинен оцінити наявність ознак знецінення нематеріальних активів та вплив цього на їх вартість. Це може включати перевірку основних даних, які використовуються для оцінки активів, і аналіз економічних факторів, що можуть впливати на їхню цінність.

Аудитор повинен переконатись, що підприємство має правові права на нематеріальні активи, а також що вони не суперечать жодним законодавчим або правовим обмеженням.

Аудитор також перевіряє належність та достатність дисклозур (відкриття) щодо нематеріальних активів в фінансовій звітності підприємства. Це включає перевірку наявності відповідних відомостей у нотатках до фінансових звітів, а також виконання додаткових дисклозур, якщо це необхідно згідно з бухгалтерськими стандартами.

Аудитор також звертає увагу на правильність презентації нематеріальних активів у фінансовій звітності. Це означає перевірку належного класифікування та розкриття активів залежно від їхнього природного типу, такого як права і ліцензії, товарні знаки, патенти тощо.

Аудитор також з'ясовує вплив нематеріальних активів на фінансові результати підприємства. Це включає перевірку правильності відображення доходів та витрат, пов'язаних з нематеріальними активами, та їх впливу на прибуток чи збиток підприємства.

Необхідно визначити певні процедури, які охоплюють кожен із зазначених вище етапів експертизи нематеріальних активів.

1. Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів: перевірка відповідності критеріям визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці підприємства; перевірка визначення умов використання нематеріальних активів в обліковій політиці та їх відповідності чинним нормативним документам; перевірка обсягу методик нарахування списання амортизації за окремими групами нематеріальних активів; перевірка охоплення організацією аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів: перевірка циклічності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності нормативно-правовим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації.

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів: перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів у бухгалтерії підприємства та у матеріально відповідальних осіб за місцями діяльності; перевірка звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку; перевірка суми списання амортизації нематеріальних активів та їх відповідності даним синтетичного та аналітичного обліку [2, 5].

4. Аудит операцій з надходження нематеріальних активів: перевірка джерел надходження нематеріальних активів; перевірка правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; перевірка правильності використання бланків первинних документів.

5. Аудит амортизації нематеріальних активів: перевірка правильності нарахування та відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності застосованих методів амортизації нематеріальних активів.

6. Аудит реалізації нематеріальних активів: перевірка обліку та оподаткування операцій з продажу виключних прав на нематеріальні активи відповідно до положень нормативних актів; перевірка бухгалтерського обліку операцій з передачі невиключних прав на нематеріальні активи відповідно до положень нормативних актів; перевірка обліку та оподаткування операцій з безоплатної передачі нематеріальних активів відповідно до положень нормативних актів; перевірка бухгалтерського обліку та оподаткування операцій із внесення нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу відповідно до положень нормативних актів;

перевірка обліку списання нематеріальних активів відповідно до положень нормативних актів.

7. Аудит операцій, пов'язаних з наданням права користування нематеріальними активами: перевірка наявності та правильності укладення договорів користування нематеріальними активами; перевірка відповідності обліку прав користування нематеріальними активами положенням нормативних актів [5]. Експертиза нематеріальних активів також повинна включати аналітичні процедури. Процедури аналізу наявності, руху та ефективності використання нематеріальних активів є досить трудомісткими, а методологія ефективності використання нематеріальних активів недостатньо розроблена.

3.2. Аналіз структури і динаміки руху нематеріальних активів у контексті проведення внутрішнього аудиту на підприємстві

Особливістю експертизи нематеріальних активів є перевірка об'єктів та аналіз прав, що впливають з них. Це призводить до необхідності перевірки юридичної форми документів, що можливо за умови залучення до перевірки консультантів та експертів (патентних повірених), які спеціалізуються на цих питаннях.

Проте національна методика експертизи нематеріальних активів не є досконалою і не в повній мірі відображає повноту та взаємопов'язаність усіх етапів експертизи нематеріальних активів, у зв'язку з чим нами запропоновано власний підхід до дослідження нематеріальних активів. Зазначена послідовність етапів контролю наявності та руху нематеріальних активів та запропонована методика проведення контролю нематеріальних активів та операцій з ними, зазначена послідовність контрольних процедур сприятиме систематизації результатів контрольних процедур та полегшить контроль за наявністю і рухом нематеріальних активів.

На нашу думку, аудит нематеріальних активів доцільно проводити з урахуванням послідовності наступних етапів: перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів; перевірка наявності нематеріальних активів; перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів; аудит операцій з надходження нематеріальних активів; амортизаційний аудит нематеріальних активів; аудит реалізації нематеріальних активів; аудит операцій, пов'язаних з наданням права користування нематеріальними активами.

Саме взаємозв'язок і послідовність цих етапів контролю наявності та руху нематеріальних активів допоможе систематизувати та полегшити контроль нематеріальних активів.

У рамках контракту на проведення аудиту пропонується розробити програму аналізу, оскільки методика проведення аналітичних процедур та сфера їх застосування є предметом професійного судження державного аудитора. Програма пропонує відображати інформацію про мету та завдання аналізу, предмет аналізу, джерела інформації та період, за який проводиться аналіз, систему показників, що використовуються для аналізу нематеріальних активів [7].

Аналіз наявності, руху і структури основних засобів підприємства виконаємо в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз наявності, руху і структури основних засобів підприємства

Групи основних засобів	Наявність на початок 2020 року	Надійшло за рік	Вибито за рік	Наявність на початок 2021 року	Надійшло за рік	Вибито за рік	Наявність на початок 2022 року	Надійшло за рік	Вибито за рік	Наявність на кінець 2022 року
ОЗ основного виду діяльності	87011	1496	276	88231	6372	204	94399	1318	927	94790

ті:										
споруди та передавальні пристрої;	43579	42	2	43619	1431	0	45050	79	480	44649
машини та обладнання;	35257	1020	148	36129	4182	72	40239	909	240	40908
транспортні засоби;	2113	82	71	2124	274	103	2295	44	97	2242
інструменти, прилади , інвентар (меблі);	5833	336	51	6118	484	28	6574	257	77	6754
інші основні засоби	229	16	4	241	1	1	241	29	33	237
ОЗ неосновного виду діяльності	6641	2389	852	8178	1983	481	9680	2157	627	11210
бібліотечні фонди	14	4	0	18	1	0	19	2	0	21
малоцінні необоротні матеріальні активи	6627	2243	710	8160	1982	481	9661	2155	627	11189
інші необоротні	0	142	142	0	0	0	0	0	0	0

матеріальні активи										
Всього	93652	3885	1128	96409	8355	204	10407 9	1318	927	10600 0

Дані аналізу показують, що за період з 2020 по 2021 не відбулося суттєвих змін у наявності та структурі основних засобів. Існує тенденція до збільшення вартості основних засобів як за основним, так і за неосновним видами діяльності.

Для здійснення економічного аналізу використання нематеріальних активів під час аудиторської процедури необхідно:

1. Надати аналітикам повну інформацію, оскільки від глибини та достовірності дослідження використання суб'єктами господарювання нематеріальних активів залежить: на рівні обміну інформацією.

2. В першу чергу провести аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та відвідуваності, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви збільшення обсягів виробництва. Можливі й інші етапи економічного аналізу використання нематеріальних активів. Їх вибір і реалізацію вирішують особи, які їх здійснюють, і в залежності від мети, поставленої перед аналітиками, порядок і етапи аналізу використання нематеріальних активів можуть змінюватися.

3. Застосування системного підходу при аналізі використання нематеріальних активів підприємства, оскільки тільки системний підхід забезпечить наявність та обіг нематеріальних активів на підприємстві найбільш оптимальним та ефективним способом. Системне дослідження нематеріальних активів дозволить розглядати їх як певну сукупність елементів, взаємозв'язок яких визначається невід'ємними властивостями цієї сукупності.

Основний акцент робиться на виявленні сукупності зв'язків і відносин, що виникають як всередині об'єкта, так і в його відносинах із зовнішнім

середовищем. Властивості нематеріальних активів як цілісної системи визначаються не стільки сукупністю властивостей окремих її елементів, скільки властивостями їх структури, особливими системоутворюючими та інтегративними зв'язками.

4. У результаті проведеного аналізу визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема:

- дотримання підприємством власної стратегії техніко-організаційного та економічного розвитку;
- переорієнтація на максимальне технічне озброєння та реконструкцію;
- систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих осередків підприємства та багато інших способів і методів, які дадуть змогу покращити стан підприємства, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

3.3. Труднощі обліку і аудиту нематеріальних активів та шляхи їх вирішення

З розвитком ринків, конкуренції та технологій у компаній виникає потреба залучати більше нематеріальних активів.

Незважаючи на велику кількість теоретичних досліджень, залишаються проблеми, пов'язані з:

- реєстрацією торгових марок та авторських прав;
- патентування промислового зразка чи винаходу;
- недосконалість систем розрахунків за окремими операціями з НА;
- невирішеність питань щодо амортизаційної політики [6].

Проблеми виникають не тільки при проведенні теоретичних досліджень, а й у господарській практиці підприємств. Ці труднощі виникають через те, що нематеріальні активи мають термін корисного використання менше одного року, але вони класифікуються як необоротні активи. У своїй науковій роботі Малярчина В.Д. та Прокопович Л.Б. [35]

вважають за доцільне відобразити у примітках до річного звіту у складі необоротних активів додатковий рахунок «Нематеріальні та швидкозношувані активи» та внести до плану рахунків такі корективи: змінити назву рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; до «Малоцінні та швидкозношувані активи» швидкозношувані» та прийняти на вказаний рахунок має такі субрахунки:

- 221 «Малоцінні та швидкозношувані товари», 222 «Нематеріальні та швидкозношувані активи», що забезпечить кращий облік та контроль над цими активами [7].

Потенційні інвестори та партнери, які бажають приєднатися до вітчизняних підприємств, все більше звертають увагу на важливість НМА. Однак існують певні обмеження щодо оцінки та формулювання самостійних видів нематеріальних активів (зокрема, людський капітал, технологічний (структурний), клієнтський).

Крім того, можна поради щодо класифікації нематеріальних активів із зазначенням цілей, які вона дозволяє досягти. З його допомогою можна всебічно описати предмет нематеріальних активів, здійснити його ідентифікацію, відобразити в бухгалтерському обліку господарські операції та здійснити контроль за його використанням. Такі класифікаційні ознаки дозволяють отримувати необхідну інформацію та вирішувати конкретні завдання у сфері бухгалтерського обліку, податків, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо [9].

Для справедливого відображення операцій з нематеріальними активами в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності важливо, щоб вид діяльності включав операції з нематеріальні активи. Операції з нематеріальними активами, як правило, відносяться до інвестиційної діяльності. Інформація про операції з нематеріальними активами представлена у Звіті про фінансові результати та Звіті про рух грошових коштів, де у Звіті про фінансові результати це «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів «інвестиційна діяльність». Це означає, що та сама

операція з нематеріальними активами у звіті про фінансові результати називається «іншою діяльністю», а у звіті про рух грошових коштів – «інвестиційною діяльністю» [10].

У Звіті про фінансові результати доцільно відображати доходи та витрати у розрізі видів діяльності, визначених НП(С)БО 1, а саме: операційна, фінансова, інвестиційна. Особливу увагу слід звернути на визначення рахунків бухгалтерського обліку для відображення розрахунків за операціями з нематеріальними активами. На практиці розрахунки за операціями з нематеріальними активами можуть бути відображені на рахунках: 63, 680, 685. Без належного обліку та управління нематеріальними активами в Україні перспективи прискореного розвитку підприємств в умовах удосконалення технологій та наукоємних аспектів не виключаються. зменшуються. Фахівці в галузі бухгалтерського обліку, вивчаючи бухгалтерський облік, не вивчають сутність реєстрації торгової марки (торгової марки), авторського права; патентування винаходу, промислового зразка тощо, а тому не надто вміють тлумачити ці предмети, не мають можливості їх належним чином зареєструвати та відобразити у звітності підприємства через недостатню компетентність у правовому аспекті [11].

Враховуючи викладене, до основних проблем бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів в Україні можна віднести [12]:

- 1) відсутність єдиного визначення терміну «нематеріальні активи»;
- 2) неузгодженість положень окремих нормативних документів;
- 3) відсутність єдиної економічної класифікації;
- 4) проблема визначення фактичної вартості нематеріальних активів, що призводить до зменшення балансової вартості підприємства;
- 5) недосконалість системи визначення списання амортизації, пов'язана з неможливістю визначення строку корисного використання нематеріальних активів.

З наведеного матеріалу можна зробити висновок, що чинні нормативно-правові акти суттєво обмежують кількісний склад

нематеріальних активів на підприємствах. Це питання потребує подальших досліджень, оскільки значення НМА у розвитку вітчизняних підприємств неухильно зростає.

Проблеми практичної роботи підприємств пов'язані з питаннями класифікації, обліку та оцінки нематеріальних активів. Для подолання труднощів слід надати більш глибокого змісту терміну «нематеріальні активи», розробити єдину систему класифікації, визнати нематеріальні активи активами в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розрахунки за операціями з нематеріальними активами відображати на субрахунку 686 «Розрахунок придбання основних засобів».

ВИСНОВКИ

Вивчено поняття нематеріальних активів, їх класифікація та критерії визнання. Нематеріальні активи є важливою складовою частиною сучасного бізнесу, що дозволяють компаніям створювати, зберігати і використовувати велику кількість цінності, не зв'язаної з матеріальними ресурсами. Основні висновки про поняття нематеріальних активів включають наступне:

Нематеріальні активи включають ідеї, знання, ноу-хау, бренди, патенти, авторські права, торгові марки, ліцензії, програмне забезпечення, бази даних та інші неконкретні активи. Вони не мають фізичної форми, але можуть мати значну економічну вартість.

Нематеріальні активи можуть бути ключовими джерелами конкурентної переваги для компаній. Вони дозволяють створювати унікальні продукти та послуги, підвищувати відданість клієнтів, зміцнювати бренд та залучати нових інвесторів. Ці активи також можуть бути використані для здійснення ліцензування або спільної розробки продуктів, що сприяє розширенню ринку та збільшенню прибутку.

Оцінка нематеріальних активів може бути складною задачею через їх неконкретну природу. Компанії повинні використовувати методики, які враховують їх поточну й майбутню економічну вартість. Такі методики можуть включати порівняльний аналіз, розрахунок майбутніх прибутків, вартість заміни та інші підходи.

Досліджено нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів підприємства. Нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів підприємства є важливою складовою ефективного фінансового управління і забезпечує правильне визнання, вимірювання, представлення та відображення цих активів у фінансовій звітності. Основні висновки щодо нормативно-правового забезпечення обліку нематеріальних активів підприємства включають наступне:

Багато країн мають законодавство, яке регулює облік нематеріальних активів. Це можуть бути внутрішні нормативні акти, які встановлюють загальні принципи та правила, або міжнародні стандарти фінансової звітності, такі як МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності).

Нормативи зазвичай надають класифікацію нематеріальних активів та вимоги щодо їх розпізнавання та вимірювання. Це може включати визначення критеріїв для визнання активу, визначення його корисного терміну, визначення методів вимірювання вартості тощо.

Нормативи можуть встановлювати вимоги щодо проведення оцінки нематеріальних активів. Це може включати визначення прийнятих методів оцінки, таких як вартість заміни, ринкова вартість або вартість використання. Деталізоване описання процедур оцінки та документації може також вимагатися для забезпечення прозорості та достовірності оцінки.

Документальне відображення та узагальнення інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства є важливим процесом для забезпечення якісної та достовірної фінансової звітності. Основні висновки про документальне відображення та узагальнення інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства включають наступне:

Для забезпечення достовірності інформації про нематеріальні активи, підприємство повинно вести детальну документацію. Це можуть бути договори про придбання або створення активу, правові документи, ліцензії, патенти, докази про реєстрацію прав на активи та інші документи, що підтверджують їх існування та вартість.

Підприємство повинно узагальнювати інформацію про вартість нематеріальних активів у своїй фінансовій звітності. Це може включати вартість придбання або створення активу, амортизацію активу протягом його корисного терміну, а також інші фактори, що впливають на вартість активу.

Підприємство повинно дотримуватися вимог нормативно-правового забезпечення щодо відображення нематеріальних активів у своїй звітності.

Це включає дотримання стандартів фінансової звітності, законодавчих вимог та рекомендацій органів регулювання.

Проаналізовано особливості обліку нематеріальних активів на підприємстві. Особливості обліку нематеріальних активів на підприємстві включають ряд аспектів, які вимагають особливої уваги та підходу. Основні висновки про особливості обліку нематеріальних активів на підприємстві включають наступне:

- Відмінність нематеріальних активів полягає у їх нематеріальній та неконкретній природі, що може робити визначення їх вартості та оцінка складними завданнями. Потрібно мати чіткі критерії для визначення, коли актив може бути визнаний та які витрати можна включити до його вартості.

- Оцінка нематеріальних активів також може бути складною через їх неконкретну природу. Компанії повинні розробляти методи оцінки, які враховують поточну та майбутню економічну вартість активів. Це може включати порівняльний аналіз, розрахунок майбутніх прибутків, вартість заміни та інші підходи.

- Нематеріальні активи підлягають амортизації, яка відображає втрату їх вартості протягом часу. Однак, методи амортизації для нематеріальних активів можуть відрізнятися від тих, що застосовуються для матеріальних активів. Підприємство повинно встановити адекватні методи амортизації та визначити корисний термін для кожного нематеріального активу.

- Нематеріальні активи можуть зазнавати змін у своїй вартості протягом часу через фактори, такі як знос, зміни на ринку, технологічні зміни, зміни управлінської стратегії тощо. Підприємство повинно відстежувати ці зміни і вносити коригування до вартості нематеріальних активів відповідно до встановлених правил та політик.

- Нематеріальні активи, такі як патенти, авторські права або торгові марки, часто пов'язані з правовими аспектами. Підприємство

повинно вести облік та відображати інформацію про правовий статус цих активів, включаючи дати та терміни дії правових захистів.

Підприємства повинні включати відповідну дисклозуру щодо нематеріальних активів у своїй фінансовій звітності. Це включає викладення достовірної інформації про вартість активів, методи їх визначення, амортизацію та ризики, пов'язані з цими активами.

Нематеріальні активи можуть бути підвищеним ризиком для підприємства, оскільки їх вартість може змінюватися швидко або вони можуть стати застарілими. Підприємство повинно розробляти ефективні стратегії та політики управління ризиками, пов'язаними з нематеріальними активами, для забезпечення їхньої ефективної управління та збереження вартості.

Загалом, облік нематеріальних активів на підприємстві вимагає спеціального підходу та уваги до їхньої унікальної природи та особливостей.

Розглянуто особливості аудиту та аналізу нематеріальних активів на підприємстві. Особливості аудиту та аналізу нематеріальних активів на підприємстві включають ряд факторів, які варто враховувати для забезпечення точності та достовірності оцінки та управління цими активами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних фондів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес ; Львівський нац. аграр. ун-т. Львів, 2013. 20 с.
2. Бабяк Н.Д. Амортизаційні відрахування як фінансове джерело відтворення основних фондів підприємств / Н.Д. Бабяк // Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка». 2005. № 10(82). С. 177-185.
3. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія і практика: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2009. 328 с.
4. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Тетяна Миколаївна Банасько. – Житомир, 2010. – 20 с.
5. Бойчук Є. Консервація основних фондів: механізм, бухгалтерський та податковий облік / Є. Бойчук// Все про бухгалтерський облік. 2012. № 51. С. 6–11.
6. Бондар М.І. Оцінка ймовірності фінансової неспроможності та банкрутства підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2008. № 5. С. 20-25.
7. Борисюк О. Бухгалтерський облік основних фондів в умовах реформування податкового законодавства/ О. Борисюк //Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2011. № 130. С. 47–50.
8. Бразілій Н.М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис. на здобуття наук.

- ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Наталія Миколаївна Бразілій. – Київ, 2007. – 24 с.
9. Бутнік-Сіверський О. Економіко-правовий погляд щодо розвитку обліку нематеріальних активів на шляху до неоекономіки. Теорія і практика інтелектуальної власності. 2019. № 6. С. 109–122.
 10. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : Баланс–Клуб, 2006. 1024 с.
 11. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : [навч.–практ. посіб.] / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна [та ін.]. К. : Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
 12. Вакун О.В. Розвиток класифікації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Інноваційна економіка. – 2012. – № 1. – С. 162-166.
 13. Василенко В. О. Антикризове управління підприємством : [навч. посіб.]. К. : Центр навчальної літератури, 2005. 504 с.
 14. Василенко Л.П. Фінанси підприємства у схемах і таблицях: наочний посібник. К.: Дакор, 2006. 344 с.
 15. Венгерук Н.П. Визнання основних фондів у фінансовому та податковому обліку/ Н. П. Венгерук // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2013. січень. С. 34.
 16. Гальчинський А. Вилікувати економіку можна тільки на ліберальних засадах. *Дзеркало тижня*. 2010. № 6. 105 с.
 17. Гамова О., Козачок І. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2019/39.pdf (дата звернення: 13.06.2023).
 18. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України. 2003. № № 1822. Ст. 144.
 19. Гречко С.М. Особливості визнання основних фондів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування / С.М. Гречко // Проблеми теорії

- та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. № 3(21). Ч. 2. С. 2331
20. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. К. : Кондор, 2006. 356 с.
21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996–XIV // [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 13.06.2023).
22. Звітність підприємств: підручник / Т.Є. Кучеренко, В.С. Уланчук, О.Г. Шайко. К.: Знання, 2008. 492 с.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30.11.1999 р. за № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 13.06.2023).
24. Кириленко О. П. Облік і аудит / Кириленко О. П. – Тернопіль : ЦМДС, 2002. – 311 с.
25. Коба О. Визнання, ідентифікація і класифікація нематеріальних активів. Науковий вісник Полтава. ПолтНТУ. Економіка і регіон. 2015. № 6(55). С. 136–142.
26. Коваленко О.В. Методи антикризового управління підприємством. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії: збірник наукових праць*. 2014. Вип. 8. С.107-114.
27. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства / О.В. Коваленко, І.В. Громова // *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. Вип. 7. С. 2027.
28. Козлов А. Робоча таблиця аудитора по оцінці внутрішнього контролю / А. Козлов// *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2002. – № 11. – С. 52 – 53.
29. Крайвська І.А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 243 с.

- 30.Лаговська О. А., Лоскоріх Г. Л. Формування облікової політики ІТ-підприємств. Modern Economics. 2020. № 19. С. 108–113.
- 31.Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2, Т.1. – С.118-121.
- 32.Лепетан І. М. Визнання нематеріальних активів у обліковій політиці підприємства. Ефективна економіка. 2019. № 12.
- 33.Малярчина В., Прокопович Л.Б. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/1/214.pdf> (дата звернення: 13.06.2023).
- 34.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення: 13.06.2023).
- 35.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К. : ФПБАУ, 2004.
- 36.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. 736 с.
- 37.Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1. / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. // [Електронний ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf (дата звернення: 13.06.2023).
- 38.Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 р. № 507 [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=269821 (дата звернення: 13.06.2023).

39. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2010 р. № 1202. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (дата звернення: 13.06.2023).
40. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні фонди» від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 13.06.2023).
41. Николук М. Трактуювання поняття «Нематеріальні активи» в літературних джерелах. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67076/62477.pdf> (дата звернення: 13.06.2023).
42. Овсюк Н. В., Лесько М. О. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. Економіка та суспільство. 2021. Вип. № 31.
43. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України 18.10.99 р., № 242. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 13.06.2023).
44. Пантелєєв В. П. Інноваційна природа облікової політики підприємства в умовах постіндустріальної економіки. Облік і фінанси. 2020. № 2. С. 39–49
45. Партин Г.О. Облік і аудит / Г.О. Партин, А.Г. Загородий. – Львів : ЛІБРУ, 2003.
46. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : [монографія] / Петрик О.А. – К. , 2003. – 260 с.
47. Петрик О.А. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / О.А. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 59 – 65.
48. Побережець О., Іванов К. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення. URL:

- <https://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/98-104.pdf> (дата звернення: 13.06.2023).
49. Податковий кодекс України, затверджений Законом України №2755-17 (в редакції станом на 03.02.2013 року). // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.06.2023).
50. Подмешальська Ю., Бакута К. Облік нематеріальних активів. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2018/77.pdf (дата звернення: 13.06.2023).
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р
52. Пушкар М.С. Бухгалтерський облік: основи методології та організації / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, В.Г. Мельник. - Тернопіль: 1997 р.- 266 с.
53. Рядська В. Функціональний зміст процедур перевірки стану корпоративного управління як складової загального завдання з аудиту фінансових звітів / В. Рядська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2012. – № 2. – С. 144-150.
54. Саюн А.О. Формування облікової політики нематеріальних активів / А.О. Саюн // Фінансовий простір. – 2011. – № 4. – С. 93-95.
55. Сизоненко О.В. Внутрішній аудит в сегменті операцій з нематеріальними активами / О.В. Сизоненко // Інноваційна економіка. – 2012. – № 9(35). – С. 267-272.
56. Сирош Ю. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств. URL: <https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/download/1966/1866/> (дата звернення: 13.06.2023).
57. Сопко В. Бухгалтерський облік : Навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. КНЕУ, 2000. 578 с.
58. Усач Б. Ф. Аудит : [навч. посіб.] / Усач Б. Ф. – [4-те вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 231 с.

59. Федорова І. В. Амортизація нематеріальних активів у контексті облікової політики: актуальна проблематика. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2018. Вип. 20. Ч. 3. С. 101–105.
60. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України від 16.01.03 р. № 435-IV. // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15&p=1192521768390230> (дата звернення: 13.06.2023).
61. Чебанова Н. В., Яковенко С. Л. Облікова політика – основний елемент системи бухгалтерського обліку. Вісник ХНАУ. Серія «Економічні науки». 2018. № 1. С. 139–148.
62. Шевців Л. Ю., Мосолова Ю. О. Облікова політика в управлінні діяльністю підприємств за умов гармонізації обліку та звітності. Бізнес Інформ. 2020. № 3. С. 260–269.
63. Шульга С.В. Використання аналітичних процедур для здійснення аудиту нематеріальних активів / С.В. Шульга // Вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2005. – № 4 (9). – С. 21 – 27.
64. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Світлана Володимирівна Шульга. – Київ, 2006. – 23 с.
65. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Юрківська Л.Й., Біляченко О.Л. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 2(56). – С. 217–220.
66. Ясишена В. В. Основні аспекти формування облікової політики нематеріальних активів підприємств. Інноваційна економіка. 2019. № 5–6. С. 149–157.

67. Ясишена В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_11 (дата звернення: 13.06.2023).